LM-106/2020

Udskriftsdato: 11. november 2020

Retsinformation

Folgistgn. 2

2015/1 LSF 146 (Gældende)

Forslag til Lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love (Gennemførelse af ændringer i revisordirektivet og valgmuligheder i forordningen om særlige krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden)

Ministerium: Erhvervs- og Vækstministeriet

Journalnummer: Erhvervs- og Vækstmin., Erhvervsstyrelsen

LM-106/2020

Fremsat den 2. marts 2016 af erhvervs- og vækstministeren (Troels Lund Poulsen)

Forslag

til

Lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love[1)]

(Gennemførelse af ændringer i revisordirektivet og valgmuligheder i forordningen om særlige krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden)

§ 1

I lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, som ændret ved § 6 i lov nr. 133 af 24. februar 2009, § 3 i lov nr. 516 af 12. juni 2009, § 24 i lov nr. 718 af 25. juni 2010, § 8 i lov nr. 1231 af 18. december 2012, § 2 i lov nr. 1232 af 18. december 2012, § 1 i lov nr. 617 af 12. juni 2013, § 11 i lov nr. 634 af 12. juni 2013, § 20 i lov nr. 403 af 28. april 2014, § 10 i lov nr. 1490 af 23. december 2014 og § 4 i lov nr. 1563 af 15. december 2015, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF, EU-Tidende 2006, nr. L 157, side 20, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side 196, og dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, EU-Tidende 2005, nr. L 255, side 22.«

2. Overskriften til *kapitel 1* affattes således:

»Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde og definitioner

Anvendelsesområde«.

3. I *§ 1, stk. 3,* ændres »§ 16, stk. 3,« til: »§ 16, stk. 4,«, og »§§ 43-46« ændres til: »§§ 43 og 44, §§ 45-47, 47 c«.

4. *§ 1, stk. 4,* affattessåledes:

»Stk. 4. Erhvervs- og vækstministeren fastsætter efter forhandling med social- og indenrigsministeren regler til fremme af den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og om kontrollen med denne revision.«

5. *§ 1, stk. 5* ophæves.

6. Efter § 1 indsættes i *kapitel 1:*

»Definitioner

§ 1 a. I denne lov forstås ved:

1) Revisor: En person, der er godkendt efter §§ 3, 10 eller 11, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.

2) Revisionsvirksomhed: En virksomhed, der er godkendt efter § 13, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.
3) Virksomheder af interesse for offentligheden:
   a) Virksomheder, som har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipairer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land, og
   b) finansielle virksomheder, jf. § 5, stk. 1, nr. 1, litra a, b og e, i lov om finansiel virksomhed.
4) Små virksomheder: Virksomheder, som i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelsesgrænser:
   a) En balancesum på 44 mio. kr.,
   b) en nettoomsætning på 89 mio. kr. og
   c) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.
5) Mellemstore virksomheder: Virksomheder, som ikke er små virksomheder, og som i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelsesgrænser:
   a) En balancesum på 156 mio. kr.,
   b) en nettoomsætning på 313 mio. kr. og
   c) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 250.
6) Store virksomheder: Virksomheder, der ikke er små eller mellemstore virksomheder.

Stk. 2. Ved beregning af størrelserne efter stk. 1, nr. 4 og 5, finder årsregnskabslovens § 7, stk. 3 og 4, anvendelse, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. For modervirksomheder beregnes balancesum, nettoomsætning og gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i regnskabsåret, jf. stk. 1, nr. 4 og 5, som summen af modervirksomhedens og dattervirksomhedernes balancesummer, nettoomsætninger og heltidsbeskæftigede. Årsregnskabslovens § 110, stk. 2 og 3, finder anvendelse ved beregning af størrelserne efter 1. pkt.«

7. I *§ 2, stk. 1, nr. 3,* ændres »§ 10, stk. 3,« til: »§ 10, stk. 5,«.

8. I *§ 2, stk. 1,* indsættes efter nr. 5 som nyt nummer:
»6) virksomheder, der er registreret som EU-revisionsvirksomhed eller EØS-revisionsvirksomhed, jf. § 13 a,.«
Nr. 6 og 7 bliver herefter nr. 7 og 8.

9. I *§ 3, stk. 1, nr. 4,* ændres »§ 33, stk. 6,« til: »§ 33,«.

10. I *§ 6, stk. 1, 2. pkt.,* og i *§ 9, stk. 1,* ændres »§ 44, stk. 2,« til: »§ 44, stk. 4,«.

11. *§ 10, stk. 1,* affattes således:
»Erhvervsstyrelsen kan godkende personer som statsautoriseret revisor, som
1) godtgør at have gennemført en uddannelse i udlandet, der findes at kunne ligestilles med uddannelsen efter § 3, stk. 1 og 2,
2) i udlandet er godkendt til udførelse af lovpligtig revision, og
3) opfylder betingelserne i § 3, stk. 4 og 5.«

12. I *§ 10* indsættes efter stk. 1 som nye stykker:
»*Stk. 2.* Personer, der har opnået godkendelse til at udføre lovpligtig revision, i et land, der ikke har gennemført Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU, og som EU ikke har indgået aftale med, kan kun godkendes som revisor efter stk. 1 under forudsætning af gensidighed. Efter anmodning fra Erhvervsstyrelsen skal en ansøger godtgøre den forudsatte gensidighed.

Stk. 3. Forud for godkendelse som statsautoriseret revisor efter stk. 1 kan Erhvervsstyrelsen stille krav om beståelse af en egnethedsprøve.«

Stk. 2 og 3 bliver herefter stk. 4 og 5.

13. I *§ 13, stk. 1, nr. 1,* indsættes efter »stk. 6«: »samt kravene i §§ 28 og 28 a om intern organisation m.v.,«

14. I *§ 13, stk. 8,* og i *§ 14, stk. 3,* ændres »§ 44, stk. 4, 3. pkt.« til: » § 44, stk. 6, 4. pkt.«

15. Efter *§ 13* indsættes:

»**§ 13 a.** En revisionsvirksomhed, der er godkendt i et andet EU-land eller et EØS-land efter regler, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU, og som afgiver erklæringer efter § 1, stk. 2, skal registreres i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. § 2.

Stk. 2. Revisionsvirksomheder, der er omfattet af stk. 1, skal indgive anmeldelse til Erhvervssty-relsen, før arbejdet med afgivelse af erklæringer efter § 1, stk. 2, påbegyndes.

Stk. 3. Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om betingelserne for registrering af revisionsvirksomheder, der er omfattet af stk. 1, og underretning af hjemstatens kompetente myndighed.«

16. *§ 15, stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis revisionspåtegningen vedrører en virksomhed, der udelukkende udsteder gældsbeviser, som

1) inden den 31. december 2010 var optaget til handel på et reguleret marked, jf. stk. 1, og hvis pålydende værdi pr. enhed på udstedelsesdagen beløb sig til mindst 50.000 EUR eller, når der er tale om gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarede til mindst 50.000 EUR, eller
2) den 31. december 2010 eller senere er optaget til handel på et reguleret marked, jf. stk. 1, og hvis pålydende værdi pr. enhed på udstedelsesdagen beløber sig til mindst 100.000 EUR eller, når der er tale om gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 100.000 EUR.«

17. Efter § 15 indsættes før overskriften før § 16:

»Accept og fortsættelse af en revisionsopgave

§ 15 a. En revisionsvirksomhed skal, inden den accepterer eller fortsætter en revisionsopgave, vurdere og dokumentere,

1) at den opfylder kravene om uafhængighed, jf. § 24,
2) om der er trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors uafhængighed og i givet fald de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler,
3) at den har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer til at udføre revisionsopgaven korrekt, og
4) at revisor er godkendt til at afgive revisionspåtegningen på regnskabet.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 3 og 4, finder ikke anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder.

Stk. 3. Stk. 1, nr. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse ved andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

Stk. 4. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for en revisionsvirksomhed omfattet af artikel 6 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden for forberedelse af revisionen af virksomheder af interesse for offentligheden.«

18. I *§ 16, stk. 1, 3. pkt.,* indsættes efter »udvise«: »professionel skepsis,«.

19. I *§ 16* indsættes efter stk. 1 som nyt stykke:

»*Stk. 2.* Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinfor-

mation i erklæringsemnet. Ved udførelse af revision skal revisor navnlig udvise professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige pengestrømme, der har betydning for den reviderede virksomheds mulighed for at fortsætte driften.«

Stk. 2-4 bliver herefter stk. 3-5.

20. I *§ 16, stk. 2,* der bliver stk. 3, ændres »§ 10, stk. 3,« til: »§ 10, stk. 5,«.

21. I *§ 16, stk. 4, 1. pkt.,* der bliver til stk. 5, 1. pkt., ændres »udførelse af revisionsopgaver« til: »tilrettelæggelse og udførelse af revisionsopgaver«.

22. I *§ 17, stk. 1, 1. pkt.,* ændres »§ 16, stk. 2,« til: »§ 16, stk. 3,«.

23. *§ 18* affattes således:

»**§ 18.** Afgiver revisor revisionspåtegninger på årsregnskaber m.v., består revisors hverv, indtil en ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen, af virksomhedens vedtæger eller andet aftalegrundlag. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis revisionen er udført efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 2. pkt., og revisor dermed har afgivet en erklæring om udvidet gennemgang.

Stk. 2. Uanset stk. 1 kan revisor til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden. Har den fratrædende revisor ikke afgivet den seneste erklæring på årsregnskabet m.v., skal den tiltrædende revisor tillige rette henvendelse til den revisor, der har afgivet den seneste erklæring. Både den fratrædende revisor og den revisor, der har afgivet den seneste erklæring, har pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, som revisors erklæring vedrører.«

24. I *§ 19, stk. 1, 3. pkt.,* ændres »stk. 3« til: »stk. 4«.

25. I *§ 19* indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»*Stk. 3.* Er der efter stk. 2 valgt flere revisorer til at afgive en revisionspåtegning, skal disse revisorer nå til enighed om resultatet af den udførte revision og afgive en fælles revisionspåtegning. Kan revisorerne ikke nå til enighed, skal hver revisor afgive en konklusion i et særskilt afsnit i revisionspåtegningen og angive årsagen til uenigheden.«

Stk. 3 og 4 bliver herefter stk. 4 og 5.

26. *§ 20* affattes således:

»**§ 20.** I virksomheder af interesse for offentligheden skal et revisionsprotokollat, jf. artikel 11, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, også forelægges for den reviderede virksomheds bestyrelse eller tilsynsorgan.«

27. *§ 21* ophæves.

28. I *§ 22* indsættes som *stk. 5:*

»*Stk. 5.* Stk. 1-4 gælder ikke ved revision af årsregnskabet m.v. for en virksomhed af interesse for offentligheden, hvor revisor er omfattet af pligterne i artikel 7 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden.«

29. *§ 23, stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdspapirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen. Arbejdspapirerne skal tillige dokumentere disse revisorers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet under udførelsen af koncernrevisionen.«

30. I *§ 23* indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»*Stk. 3.* Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, jf. stk. 2, 1 pkt., skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom.«

Stk. 3-5 bliver herefter stk. 4-6.

31. I *§ 23, stk. 4,* der bliver stk. 5, ændres »stk. 3« til: »stk. 4«.

32. I *§ 23, stk. 5,* der bliver stk. 6, ændres »Stk. 3 og 4« til: »Stk. 4 og 5«.

33. *§ 24, stk. 1,* affattes således:

»En revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, skal ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet.«

34. *§ 24, stk. 2, 1. pkt.,* affattes således:

»En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.«

35. *§ 24, stk. 4,* ophæves.

Stk. 5 og 6 bliver herefter stk. 4 og 5.

36. *§ 24, stk. 5, 2. pkt.,* der bliver stk. 4, 2. pkt., ophæves.

37. *§ 24, stk. 6, 1. pkt.,* der bliver stk. 5, 1. pkt., ophæves.

38. I *§ 24, stk. 6, 2. pkt.,* der bliver stk. 5, 1. pkt., udgår: »endvidere«.

39. I *§ 24* indsættes som *stk. 6* og *7:*

»*Stk. 6.* Udfører revisor revision for en virksomhed, som i regnskabsperioden overtages af, fusionerer med eller overtager en anden virksomhed, skal revisor identificere og vurdere alle tidligere og nuværende interesser eller relationer, herunder levering af eventuelle andre ydelser end revision til den pågældende virksomhed, som under hensyntagen til tilgængelige sikkerhedsforanstaltninger kan bringe revisors uafhængighed og evne til at fortsætte revisionen efter fusions- eller overtagelsesdatoen i fare.

Stk. 7. Revisor skal hurtigst muligt og senest inden for tre måneder træffe alle nødvendige foranstaltninger for at afslutte nuværende interesser eller relationer, som, jf. stk. 6, kan bringe revisors uafhængighed i fare. Revisor skal endvidere træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske eventuelle trusler mod vedkommendes uafhængighed som følge af tidligere og aktuelle interesser og relationer.«

40. Efter § 24 indsættes:

»**§ 24 a.** Uanset artikel 5, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan en revisor eller revisionsvirksomhed, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, udføre følgende opgaver for revisionskunden og dens moder- og dattervirksomheder:

1) Skatteydelser relateret til:
   a) udarbejdelse af skatteblanketter,
   b) udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitamenter,
   c) bistand i forbindelse med skattekontroller,
   d) beregning af direkte og indirekte skatter og udskudt skat,
   e) skatterådgivning, og
2) vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser og støtte til retssager.

Stk. 2. Det er en betingelse for udførelse af opgaver efter stk. 1, at

1) opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber,
2) skønnet over indvirkningen på de reviderede regnskaber er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen til revisionsudvalget og bestyrelsen, jf. artikel 11 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, og
3) revisor og revisionsvirksomheden opfylder betingelserne om uafhængighed i § 24.

§ 24 b. Efter begrundet ansøgning fra en revisor eller en revisionsvirksomhed kan Erhvervsstyrelsen undtagelsesvist fritage revisoren eller revisionsvirksomheden for begrænsningen i artikel 4, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

Stk. 2. Fritagelse efter stk. 1 kan højst gives for to regnskabsår.

§ 24 c. Den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en virksomhed, må ikke påtage sig en ledende stilling eller blive medlem af bestyrelsen eller tilsynsorganet eller et revisionsudvalg i denne virksomhed før 1 år efter, at vedkommende er fratrådt som revisor. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis revisionen er udført efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 2. pkt. Vedrører revisionspåtegningen en virksomhed af interesse for offentligheden, gælder forbuddet efter 1. pkt. i 2 år.

Stk. 2. Stk. 1, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse for enhver anden revisor, der er tilknyttet revisionsvirksomheden, og som har været direkte knyttet til revisionen.«

41. *§ 25* ophæves.

42. *§ 26, stk. 1,* ophæves.

Stk. 2 og 3 bliver herefter stk. 1 og 2.

43. I *§ 26, stk. 3,* der bliver stk. 2, ændres »i stk. 2« til: »i stk. 1«.

44. *Kapitel 5* ophæves.

45. Overskriften til *kapitel 6* affattes således:

»Kapitel 6

Intern organisation, kvalitetsstyring og kvalitetskontrol«.

46. *§ 28* affattes således:

»**§ 28.** En revisionsvirksomhed skal have en intern organisation, herunder et kvalitetsstyringssystem, med henblik på at forhindre eventuelle trusler mod virksomhedens og revisors uafhængighed og objektivitet samt sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af en erklæringsopgave. Som led i opfyldelsen af 1. pkt. skal revisionsvirksomheden tage højde for virksomhedens størrelse og driftsmæssige karakteristika, og om den er en del af et netværk.

Stk. 2. Revisionsvirksomheden skal kunne dokumentere opfyldelsen af kravene i stk. 1, herunder anvendelsen af kvalitetsstyringssystemet.

Stk. 3. Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere regler om kravene til intern organisation og om indholdet af kvalitetsstyringssystemet samt dokumentationen for dets anvendelse.«

47. Efter § 28 indsættes:

»**§ 28 a.** En revisionsvirksomhed skal som et led i sit kvalitetsstyringssystem have en ordning, hvor dens ansatte via en særlig kanal kan indberette overtrædelser eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering. Indberetninger til ordningen skal kunne foretages anonymt.

Stk. 2. En revisionsvirksomhed må ikke udsætte ansatte for ufordelagtig behandling eller ufordelagtige følger som følge af, at den ansatte har indberettet overtrædelser eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering efter stk. 1.

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 1 finder ikke anvendelse for revisionsvirksomheder, som kun har én tilknyttet revisor, eller for revisionsvirksomheder, der udelukkende beskæftiger sig med andre opgaver end revision af regnskaber.«

48. *§ 29, stk. 1, 2. pkt.*, affattes således:

»Kvalitetskontrollen udføres i overensstemmelse med reglerne i §§ 34-35 b.«

49. I *§ 29, stk. 2,* ændres »§ 28« til: »§§ 28 og 28 a«.

50. *§ 29, stk. 3,* affattes således:

»*Stk. 3.* I revisionsvirksomheder, der reviderer regnskaber aflagt af mellemstore og store virksomheder, udføres kvalitetskontrollen med højst 6 års mellemrum. I øvrige revisionsvirksomheder, der afgiver erklæringer efter § 1, stk. 2, udføres kvalitetskontrollen på grundlag af en risikoanalyse. 1. pkt. gælder ikke for kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder omfattet af artikel 26, nr. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden.«

51. Tre steder i *§ 29, stk. 4,* ændres »Revisortilsynet« til: »Erhvervsstyrelsen«.

52. I *§ 29* indsættes som *stk. 5:*

»*Stk. 5.* En revisionsvirksomhed omfattet af § 13 a har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol af erklæringer omfattet af § 1, stk. 2, afgivet her i landet.«

53. *§ 31* affattes således:

»**§ 31.** Virksomheder af interesse for offentligheden skal etablere et revisionsudvalg, jf. dog stk. 4, 5, 7 og 8. Udvalget udgøres af medlemmer af virksomhedens bestyrelse, tilsynsråd eller af personer, der er valgt på virksomhedens generalforsamling eller tilsvarende organ som medlem af udvalget. Flertallet af udvalgets medlemmer skal være uafhængige, medmindre udvalget alene udgøres af medlemmer af virksomhedens bestyrelse eller tilsynsråd. Mindst ét medlem skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision. Udvalgets medlemmer skal samlet set have kompetencer af relevans for virksomhedens sektor.

Stk. 2. En person, der af generalforsamlingen eller tilsvarende organ er valgt til at være medlem af revisionsudvalget, er under udførelse af sit hverv omfattet af samme regulering som et medlem af revisionsudvalget, der tillige er medlem af virksomhedens bestyrelse eller tilsynsorgan.

Stk. 3. Revisionsudvalgets opgaver skal i det mindste bestå af følgende:

1) At underrette det samlede øverste ledelsesorgan om resultatet af den lovpligtige revision, herunder regnskabsaflæggelsesprocessen,
2) at overvåge regnskabsaflæggelsesprocessen og fremsætte henstillinger eller forslag til at sikre integriteten,
3) at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, eventuelle interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt med hensyn til regnskabsaflæggelsen i virksomheden, uden at krænke dens uafhængighed,
4) at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet m.v., idet der tages hensyn til resultatet af seneste kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden,
5) at kontrollere og overvåge revisors uafhængighed i overensstemmelse med §§ 24-24 c samt artikel 6 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden og godkende revisors levering af andre ydelser end revision, jf. artikel 5 i denne forordning, og
6) at være ansvarlig for proceduren for udvælgelse og indstilling af revisor til valg i overensstemmelse med artikel 16 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

Stk. 4. Virksomheder omfattet af stk. 1, 1. pkt., kan vælge, at revisionsudvalgets funktioner i stedet udøves af det samlede øverste ledelsesorgan. Dette forudsætter, at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig er medlem af direktionen, og at mindst et medlem af det øverste ledelsesorgan har kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

Stk. 5. En virksomhed, hvis formand for bestyrelsen ikke er medlem af direktionen, kan vælge at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af det samlede øverste ledelsesorgan, hvis virksomheden i de foregående tre kalenderår havde en gennemsnitlig markedsværdi på under 100 mio. EUR baseret på kursværdien ved årets udgang, eller virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser:

1) Et antal heltidsbeskæftigede på 250 medarbejdere,
2) en balance på 43 mio. EUR, eller
3) en nettoomsætning på 50 mio. EUR.

Stk. 6. I virksomheder, hvor revisionsudvalgets funktioner udøves af det samlede øverste ledelsesorgan, jf. stk. 4 og 5, skal der oplyses herom i årsrapporten.

Stk. 7. Følgende virksomheder er ikke forpligtede til at etablere et revisionsudvalg efter stk. 1-6:

1) Dattervirksomheder, hvis modervirksomheden er omfattet af kravene om etablering af revisionsudvalg,
2) Investeringsforeninger,
3) Alternative investeringsfonde som defineret i artikel 4, stk. 1, litra a, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU af 8. juni 2011 om forvaltere af alternative investeringsfonde,
4) Virksomheder, hvis eneste formål er at udstede værdipapirer med sikkerhedsstillelse i aktiver som defineret i artikel 2, nr. 5, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 809/2004 om oplysninger i prospekter, og
5) Finansielle virksomheder omfattet af § 5, stk. 1, litra a eller b, i lov om finansiel virksomhed, hvis ejerandele ikke er optaget til handel på et reguleret marked i et EU- eller EØS-land, og som i tilfælde af obligationsudstedelse løbende eller gentagne gange kun har udstedt obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, forudsat at den samlede nominelle værdi af sådanne obligationer er på under 100 mio. EUR, og at de nævnte virksomheder ikke har offentliggjort noget prospekt i henhold

til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF af 4. november 2003 om det prospekt, der skal offentliggøres, når værdipapirer udbydes til offentligheden eller optages til handel.

Stk. 8. En virksomhed, der i medfør af stk. 7, nr. 4, beslutter ikke at etablere et revisionsudvalg, skal i sin årsrapport redegøre for årsagerne til, at den ikke finder det hensigtsmæssigt at have et revisionsudvalg, en bestyrelse eller et tilsynsorgan med ansvar for at udøve et revisionsudvalgs funktioner.«

54. *§ 32* affattes således:

»**§ 32.** Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen er herunder ansvarlig for tilsynet med

1) eksamen, jf. § 33 og efteruddannelse, jf. § 4,
2) kvalitetskontrol, jf. §§ 34-35 b,
3) undersøgelser, jf. §§ 37-42,
4) disciplinære sanktioner, jf. §§ 43-47, og
5) samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder, jf. §§ 48 og 49.

Stk. 3. Erhvervsstyrelsen er endvidere ansvarlig for

1) tilsynet med, at medlemmer af det øverste ledelsesorgan, direktion eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden, overholder de pligter, der følger af denne lov, af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden eller bestemmelser, som gennemfører artikel 37 og 38 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU, og
2) overvågning og vurdering af udviklingen på markedet for lovpligtige revisionsydelser til virksomheder af interesse for offentligheden.

Stk. 4. Erhvervsstyrelsen kan i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed efter stk. 1-3 indhente oplysninger hos andre danske og udenlandske kompetente myndigheder og forlange nødvendige oplysninger hos revisorer og revisionsvirksomheder, herunder udlevering af arbejdspapirer og andre dokumenter vedrørende opgaver udført efter § 1, stk. 2, samt hos eventuelle organisationer m.v., der varetager opgaver efter stk. 2. Til brug for udøvelsen af sin virksomhed efter stk. 3 kan styrelsen endvidere indhente nødvendige oplysninger hos virksomheder af interesse for offentligheden.

Stk. 5. Stk. 2, nr. 3-5, og stk. 3 finder tilsvarende anvendelse på revisionsvirksomheder, der er registreret efter § 13 a, stk. 1.«

55. Efter § 32 indsættes:

»**§ 32 a.** Erhvervsstyrelsen nedsætter et revisorråd, som rådgiver styrelsen om generelle forhold i revisorlovgivningen og i forbindelse med tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder efter § 32, stk. 2 og 3. Revisorrådet bistår endvidere styrelsen i forhold til reglerne om eksamen for statsautoriserede revisorer m.v., jf. § 33.

Stk. 2. Revisorrådet består af en formand, et medlem fra Erhvervsstyrelsen og 9 andre medlemmer, hvoraf 3 medlemmer skal være repræsentanter for revisorbranchen, og 6 medlemmer skal være repræsentanter for investorerne og regnskabsbrugerne. Et flertal af rådets medlemmer, herunder formanden, må ikke være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med godkendte revisorer.

Stk. 3. Revisorrådets formand og medlemmer udpeges af Erhvervsstyrelsen for en periode af indtil 4 år. Formanden udpeges direkte af styrelsen. De øvrige medlemmer udpeges efter indstilling fra relevante organisationer. Rådets medlemmer kan genudpeges.

Stk. 4. Revisorrådet sekretariatsbetjenes af Erhvervsstyrelsen.

Stk. 5. Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere regler for udpegning af Revisorrådets medlemmer, herunder for medlemmernes kvalifikationer, samt for rådets virke.«

56. *Overskriften* før § 33 affattes således:

»Revisoreksamen m.v.«.

57. *§ 33* affattes således:

»**§ 33.** Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om betingelserne for at indstille sig til følgende eksamener:
1) Eksamen for statsautoriserede revisorer, jf. § 3, stk. 1, nr. 4, og § 3 a, stk. 1,
2) særlig prøve for personer, som har været uden godkendelse i en årrække, jf. § 9, stk. 3, og
3) egnethedsprøve for personer, som i udlandet er godkendt til at udføre lovpligtig revision, jf. § 10, stk. 2.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen fastsætter endvidere regler om de i stk. 1 nævnte eksamener, herunder regler om kravene til eksamen, eksamens afholdelse og bedømmelse, hvem der forestår afholdelsen af eksamener, samt grundlaget for betaling for aflæggelse af disse eksamener.

Stk. 3. Uanset § 48, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen til den, der forestår afholdelsen af eksamen efter stk. 2, videregive de oplysninger, der er nødvendige for dennes varetagelse af opgaven.

Stk. 4. Erhvervsstyrelsen kan beslutte, at der skal ydes bistand vedrørende eksamen til den færøske registreringsmyndighed.«

58. *Overskriften* før § 34 affattes således:

»Kvalitetskontrol«.

59. *§ 34, stk. 1* og *2*, ophæves.
Stk. 3-5 bliver herefter stk. 1-3.

60. *§ 34, stk. 3*, der bliver stk. 1, affattes således:
»Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for gennemførelsen af kvalitetskontrollen efter § 29. Styrelsen kan uddelegere udførelsen af kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder, der ikke udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden. Styrelsen fastsætter nærmere regler om kvalitetskontrollen og dens gennemførelse. Styrelsen kan herunder fastsætte særlige regler for kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der udfører revision i virksomheder af interesse for offentligheden.«

61. *§ 34, stk. 4*, der bliver stk. 2, affattes således:
»*Stk. 2.* De i stk. 1 omhandlede regler for gennemførelsen af kvalitetskontrol skal bl.a. indeholde regler for,
1) hvem der kan udføre kvalitetskontrol,
2) udvælgelse af kvalitetskontrollanter til gennemførelse af kvalitetskontrolbesøg, jf. § 35,
3) udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol,
4) omfanget og gennemførelsen af kvalitetskontrol, og
5) offentliggørelse af resultatet af en kvalitetskontrol, jf. § 35 b, stk. 1.«

62. I *§ 34, stk. 5, 1. pkt.*, der bliver stk. 3, 1, pkt., ændres »Revisortilsynet« til: »Erhvervsstyrelsen«, og i *stk. 5, 2. pkt.*, der bliver stk. 3, 2. pkt., ændres »Erhvervs- og Selskabsstyrelsen« til: »Erhvervsstyrelsen«.

63. *§ 35* affattes således:

»**§ 35.** Som led i gennemførelsen af kvalitetskontrollen udføres kvalitetskontrolbesøg i revisionsvirksomheden. Kvalitetskontrolbesøg i revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden, udføres af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen.

Stk. 2. Ved kvalitetskontrolbesøg i andre revisionsvirksomheder end de i stk. 1 nævnte, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, bistås Erhvervsstyrelsen af kvalitetskontrollanter, der er godkendt efter 2. pkt. Styrelsen godkender som kvalitetskontrollanter de revisorer, der for en 5-årig periode kan udføre kvalitetskontrol, jf. § 34, stk. 2, nr. 2. Styrelsen kan, hvor det skønnes nødvendigt, selv udføre kontrolbesøg eller deltage i et kontrolbesøg sammen med en kvalitetskontrollant. Styrelsen kan i konkrete tilfælde udpege andre end revisorer som kvalitetskontrollanter.

Stk. 3. Kvalitetskontrollanter skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabsaflæggelse og have fornødent kendskab til kvalitetskontrol.

Stk. 4. Kvalitetskontrollanterne og andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, er underkastet regler om revisors uafhængighed, jf. § 24.

Stk. 5. Efter gennemførelsen af kvalitetskontrolbesøget udført af kvalitetskontrollanter godkendt af Erhvervsstyrelsen rapporterer kvalitetskontrollanten om kvalitetskontrolbesøget til styrelsen. Rapporteringen skal indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang og en vurdering af kvalitetsstyringssystemet samt udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med opgaver efter § 1, stk. 2.

Stk. 6. Erhvervsstyrelsen kan forlange de oplysninger fra kvalitetskontrollanten og den kontrollerede, der er nødvendige for, at styrelsen kan tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringspunkter hos den kontrollerede. Styrelsen kan ligeledes forlange de oplysninger fra kvalitetskontrollanten, som er nødvendige for, at styrelsen kan føre en sag for Revisornævnet.«

64. Efter § 35 indsættes:

»**§ 35 a.** Som afslutning på kvalitetskontrollen udfærdiger Erhvervsstyrelsen en rapport til den kontrollerede virksomhed. Rapporten skal indeholde de væsentligste konklusioner fra kvalitetskontrollen samt eventuelle henstillinger til, at den kontrollerede følger op på identificerede forbedringspunkter. Styrelsen tager på grundlag af den gennemførte kvalitetskontrol stilling til, om kvalitetskontrollen hos den kontrollerede giver anledning til

1) afslutning af kvalitetskontrollen uden yderligere opfølgning, eller
2) en opfølgende kvalitetskontrol, der skal afklare, om der er fulgt op på henstillinger i forbindelse med kvalitetskontrollen.

Stk. 2. Efter henstilling fra Erhvervsstyrelsen udarbejder den kontrollerede en handlingsplan, der danner grundlaget for den følgende kvalitetskontrol. Handlingsplanen skal godkendes af styrelsen.

§ 35 b. Erhvervsstyrelsen kan offentliggøre resultatet af kvalitetskontrollen, hvis det i forbindelse med en opfølgende kvalitetskontrol, jf. § 35 a, stk. 1, nr. 2, konstateres, at der ikke er fulgt op på henstillinger fra forrige kvalitetskontrol. Styrelsen kan endvidere offentliggøre resultatet af kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden. Styrelsen kan bestemme, i hvilken form offentliggørelsen skal ske. Offentliggørelsen sker på styrelsens hjemmeside.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen udgiver årligt en redegørelse om styrelsens arbejde med kvalitetskontrollen.«

65. *§ 36* ophæves.

66. *§ 37* affattes således:

»**§ 37.** Vurderer Erhvervsstyrelsen, at der er risiko for, at en revisor, en revisionsvirksomhed, en virksomhed af interesse for offentligheden, eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden har overtrådt eller vil overtræde en pligt, der følger af denne lov eller af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan styrelsen iværksætte og gennemføre en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en sådan overtrædelse. Dette gælder ikke en erklæ-

ring efter § 1, stk. 3. Styrelsen kan endvidere iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver anmodet herom af en kompetent udenlandsk myndighed, jf. § 32, stk. 2, nr. 5.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen kan ligeledes iværksætte og gennemføre en undersøgelse som nævnt i stk. 1, hvis styrelsen vurderer, at der er risiko for, at en virksomhed af interesse for offentligheden, eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en sådan virksomhed har overtrådt eller vil overtræde lovbestemmelser, der gennemfører artikel 37 og 38 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU.

Stk. 3. Erhvervsstyrelsen kan endvidere iværksætte og gennemføre en undersøgelse som nævnt i stk. 1, hvis der i forbindelse med en kvalitetskontrol er konstateret risiko for, at en revisor, en revisionsvirksomhed eller en virksomhed af interesse for offentligheden, eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en sådan virksomhed har overtrådt de bestemmelser, som er nævnt i stk. 1 og 2.

Stk. 4. Erhvervsstyrelsen kan træffe beslutning om anvendelse af ekstern bistand i forbindelse med en undersøgelse efter stk. 1-3.

Stk. 5. Stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på udenlandske revisionsvirksomheder, der er omfattet af § 13 a.

Stk. 6. Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere bestemmelser om iværksættelse og gennemførelse af undersøgelser efter stk. 1-3.«

67. I *§ 38* indsættes som *stk. 2:*

»*Stk. 2.* Ved undersøgelser, der involverer virksomheder af interesse for offentligheden, kan Erhvervsstyrelsen kræve tilsvarende oplysninger vedrørende den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed, af personer, som er involveret i eller har forbindelse med revisor eller revisionsvirksomheden, samt af tredjeparter, som har fået overdraget opgaver af revisor eller revisionsvirksomheden.«

68. *§ 40* affattes således:

»**§ 40.** Efter afslutningen af en undersøgelse tager Erhvervsstyrelsen stilling til, om resultatet af undersøgelsen giver anledning til

1) afslutning af undersøgelsen uden yderligere bemærkninger,
2) at give en påtale,
3) at påbyde, at overtrædelse skal bringes til ophør,
4) at indbringe revisor, revisionsvirksomheden, eller begge for Revisornævnet, jf. § 43, eller
5) at indbringe et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden, en virksomhed af interesse for offentligheden eller begge for Revisornævnet, jf. § 44 a.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen offentliggør en afgørelse efter stk. 1, nr. 3, jf. § 47 a.«

69. *§ 41* ophæves.

70. I *§ 42, stk. 1,* indsættes efter »revisorer«: »samt medlemmer af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden«.

71. I *§ 43, stk. 1, 1. pkt.,* udgår: », hvis forretningsorden udstedes af styrelsen«, og *2. pkt.* affattes således:

»Revisornævnet består af 1 formand, der skal være dommer, og mindst 16 andre medlemmer, hvoraf 8 skal være godkendte revisorer, og 8 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Mindst 2 af de medlemmer, der repræsenterer regnskabsbrugerne, skal have ledelseserfaring fra virksomheder af interesse for offentligheden.«

72. *§ 43, stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* Ved Revisornævnets behandling af en sag vedrørende statsautoriserede revisorer skal foruden formanden eller en næstformand deltage mindst 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Ved nævnets behandling af en sag vedrørende registrerede revisorer skal foruden formanden eller en næstformand deltage mindst 1 repræsentant for regnskabsbrugerne og mindst 1 revisor, der så vidt muligt skal være registreret revisor. Deltager flere medlemmer, skal antallet af revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne. I sager, hvor rettighedsfrakendelse, jf. § 44, stk. 4 og 6, nedlæggelse af forbud, jf. § 44, stk. 3, eller betinget frakendelse, jf. § 44, stk. 2, kan komme på tale, skal foruden formanden eller en næstformand altid medvirke mindst 2 statsautoriserede revisorer, dog ved en klage mod en registreret revisor så vidt muligt 2 registrerede revisorer, samt et tilsvarende antal repræsentanter for regnskabsbrugerne. Revisornævnet kan kun træffe afgørelse om frakendelse, forbud eller betinget frakendelse, når der under sagen af klager er nedlagt påstand om anvendelse af en sådan sanktion.«

73. I *§ 43, stk. 3, 2. pkt.*, ændres »§ 44, stk. 2, 2. pkt.« til: »§ 44, stk. 4, 2. pkt.«.

74. *§ 43, stk. 4,* affattes således:

»*Stk. 4.* Klager over revisionsvirksomheder og udenlandske revisionsvirksomheder, der er omfattet af § 13 a, vedrørende forhold som nævnt i § 44, stk. 6, 4. pkt., kan indbringes for Revisornævnet.«

75. *§ 43, stk. 5,* affattes således:

»*Stk. 5.* En revisionsvirksomhed kan indbringes for Revisornævnet af Erhvervsstyrelsen, hvis styrelsen på grundlag af en kvalitetskontrol, jf. § 29, eller en undersøgelse, jf. § 37, finder fejl og mangler hos virksomheden, som efter styrelsens opfattelse giver anledning hertil, herunder virksomhedens pligter, jf. § 15 a, stk. 1 og 4, og § 24, stk. 5, ikke har et kvalitetsstyringssystem, jf. §§ 28 og 28 a, eller der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter styrelsens opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet. Revisornævnet kan behandle en klage, der er indbragt efter 1. pkt. eller efter stk. 4, uanset om revisionsvirksomheden ved indbringelsen af klagen fortsat er godkendt efter § 13 eller registreret efter § 13 a.«

76. I *§ 43, stk. 6, 2. pkt.*, ændres: », FSR - danske revisorer eller Revisortilsynet« til: »eller FSR - danske revisorer«.

77. I *§ 43, stk. 6,* indsættes som *4. pkt.:*

»Foruden at afvise en klage efter 1. pkt. kan Revisornævnet eller formanden afvise at behandle en klage, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, eller som er indgivet for sent.«

78. *§ 43, stk. 7,* ophæves.

79. I *§ 44, stk. 1,* indsættes som *2. pkt.*

»Er revisors tilsidesættelse af de pligter, som stillingen medfører, af særlig grov karakter, kan Revisornævnet forhøje bøden op til 600.000 kr.«

80. I *§ 44* indsættes efter stk. 1 som nye stykker:

»*Stk. 2.* Har en revisor gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse ved udøvelsen af sin virksomhed, kan Revisornævnet betinget frakende vedkommende godkendelsen som revisor. Betinget frakendelse sker på vilkår af, at vedkommende i en prøvetid på op til fem år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen. Indbringer revisor senest 4 uger efter, at Revisornævnets afgørelse er meddelt den pågældende, afgørelsen for domstolene, og stadfæster retten afgørelsen om betinget frakendelse, regnes prøvetiden fra endelig dom. Ved den betingede frakendelse udsættes fastsættelsen af frakendelsestiden. Begår revisor i prøvetiden et nyt forhold, der medfører frakendelse af godkendelsen, fastsætter Revisornævnet en fælles frakendelse for dette forhold og det tidligere påkendte forhold.

Stk. 3. Har en revisor gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse ved udførelsen af revision eller udøvelse af funktioner i en revisionsvirksomhed, kan Revisornævnet nedlægge forbud mod, at vedkommende i op til tre år kan udføre eller udøve en eller flere af følgende aktiviteter:

1) Udføre eller kontrollere udførelsen af en revision,
2) udøve funktioner i en revisionsvirksomhed, eller
3) udøve funktioner i en virksomhed af interesse for offentligheden.«

Stk. 2-7 bliver herefter stk. 4-9.

81. *§ 44, stk. 2, 3. pkt.*, der bliver stk. 4, 3. pkt., affattes således:

»Ved afgørelsen lægger Revisornævnet afgørende vægt på, at revisor, jf. § 16, stk. 1, er offentlighedens tillidsrepræsentant.«

82. I *§ 44, stk. 4,* der bliver stk. 6, indsættes efter 1. pkt.:

»Er revisionsvirksomhedens ansvar efter § 43, stk. 5, eller medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, jf. stk. 1, af særlig grov karakter, kan Revisornævnet forhøje bøden op til 1.500.000 kr.«

83. *§ 44, stk. 4, 4. pkt.*, der bliver stk. 6, 4. pkt., ophæves.

84. *§ 44, stk. 6,* der bliver stk. 8, affattes således:

»Revisornævnets kendelser offentliggøres, jf. § 47 c.«

85. I *§ 44, stk. 7,* der bliver stk. 9, ændres »stk. 1 og 4« til: »stk. 1 og 6«.

86. I *§ 44* indsættes som *stk. 10:*

»*Stk. 10.* En afgørelse efter stk. 3 og 4, samt efter stk. 6, 4. pkt., skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.«

87. Efter § 44 indsættes:

»**§ 44 a.** Revisornævnet behandler klager vedrørende tilsidesættelse af forpligtelser efter denne lov eller Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, der påhviler virksomheder af interesse for offentligheden, eller medlemmer af sådanne virksomheders øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg. Tilsvarende behandler Revisornævnet klager vedrørende tilsidesættelse af pligter, der påhviler virksomheder af interesse for offentligheden, eller medlemmer af sådanne virksomheders øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg som følge af regler, der gennemfører artikel 38 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU.

Stk. 2. Ved Revisornævnets behandling af en sag omfattet af stk. 1 skal foruden formanden eller en næstformand deltage mindst 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne med ledelseserfaring fra virksomheder af interesse for offentligheden. Deltager flere medlemmer, skal antallet af revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne. I sager, hvor nedlæggelse af forbud kan komme på tale, jf. § 44 b, stk. 2, skal foruden formanden eller en næstformand medvirke mindst 2 statsautoriserede revisorer og et tilsvarende antal repræsentanter for regnskabsbrugerne. Revisornævnet kan kun træffe afgørelse om nedlæggelse af forbud, når der under sagen af klager er nedlagt påstand om anvendelse af en sådan sanktion.

Stk. 3. Klager omfattet af stk. 1 kan indbringes af Erhvervsstyrelsen eller af den, der har en retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Har klager ikke en retlig interesse, eller skønnes en klage på forhånd grundløs, kan Revisornævnet eller formanden afvise klagen. Afvisning kan endvidere ske af en klage, der ikke er omfattet af nævnets kompetence eller er indgivet for sent. Er en klage indgivet af Er-

hvervsstyrelsen eller anden offentlig myndighed, skal nævnet behandle klagen, medmindre klagen ikke er omfattet af nævnets kompetence eller er indgivet for sent.

§ 44 b. Revisornævnet kan tildele en advarsel eller pålægge en bøde på ikke over 300.000 kr. til en virksomhed af interesse for offentligheden eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en sådan virksomhed, der tilsidesætter en pligt, der følger af denne lov eller Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden. Tilsvarende gælder for tilsidesættelse af en pligt, der følger af regler, der gennemfører artikel 38 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU.

Stk. 2. Har en person omfattet af stk. 1 gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse af pligter som nævnt i stk. 1, kan Revisornævnet nedlægge forbud mod, at vedkommende i op til tre år i virksomheder af interesse for offentligheden, kan være medlem af et eller flere af følgende selskabsorganer:

1) Det øverste ledelsesorgan,
2) direktionen, eller
3) revisionsudvalget.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 2 skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 4. Bøder pålagt i medfør af stk. 1 tillægges udpantningsret.«

88. *§ 45* affattes således:

»**§ 45.** Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en afgørelse om forbud nedlagt efter § 44, stk. 3, frakendelse efter § 44, stk. 4 eller 6, eller et forbud nedlagt efter § 44 b, stk. 2.

Stk. 2. Er en frakendelse sket indtil videre, og afslår nævnet en ansøgning efter stk. 1 om ophævelse af frakendelsen, kan revisor henholdsvis revisionsvirksomheden forlange afgørelsen prøvet ved retten, hvis der er forløbet 5 år efter frakendelsen, og mindst 2 år efter at godkendelsen senest er nægtet ved dom. § 44, stk. 10, og § 52 finder tilsvarende anvendelse.«

89. I *§ 47* indsættes før stk. 1 som nyt stykke:

»Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere bestemmelser om Revisornævnet, herunder om gebyrbetaling for indgivelse af klage, sagernes forberedelse, sagernes berammelse, parternes fremmøde, omstændigheder, som skal indgå ved udmåling af en sanktion, samt offentliggørelse af nævnets kendelser. Der betales ikke gebyr for klager, der er indbragt efter § 43, stk. 6, 2. og 3. pkt., eller efter § 44 a, stk. 3, af Erhvervsstyrelsen eller af anden offentlig myndighed.«

Stk. 1 bliver herefter stk. 2.

90. Efter § 47 indsættes før overskriften før § 48:

»Offentliggørelse

§ 47 a. Erhvervsstyrelsen offentliggør på sin hjemmeside afgørelser efter § 40, stk. 1, nr. 3. Afgørelser vedrørende fysiske personer offentliggøres i anonymiseret form.

Stk. 2. Afgørelser vedrørende en juridisk person offentliggøres med oplysning om identiteten på den juridiske person, medmindre offentliggørelsen af identiteten vil være en alvorlig trussel mod de finansielle markeders stabilitet eller en igangværende strafferetlig efterforskning, eller offentliggørelsen vil forvolde uforholdsmæssig stor skade.

Stk. 3. Anonymisering af identiteten på en juridisk person sker efter 2 år regnet fra datoen for offentliggørelsen.

Stk. 4. Offentliggøres afgørelsen inden udløbet af klagefristen i § 51, stk. 1, eller påklages afgørelsen til Erhvervsankenævnet, skal offentliggørelsen efter stk. 1, 1. pkt., indeholde oplysning om status og resultatet af påklagen til Erhvervsankenævnet.

§ 47 b. Erhvervsstyrelsen kan, hvor det findes hensigtsmæssigt, offentligøre, at en undersøgelse efter § 37 iværksættes eller er blevet iværksat. Erhvervsstyrelsen kan endvidere offentliggøre resultatet af en undersøgelse efter § 40.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen bestemmer, i hvilken form offentliggørelsen efter stk. 1 sker. Offentliggørelsen sker på styrelsens hjemmeside.

§ 47 c. Revisornævnet offentliggør på sin hjemmeside kendelser, hvori der er truffet afgørelse efter § 44, stk. 1-4 og 6, samt § 44 b, stk. 1 og 2.

Stk. 2. Kendelser vedrørende fysiske personer offentliggøres i anonymiseret form med undtagelse af kendelser, hvor der nedlægges forbud efter § 44, stk. 3, eller § 44 b, stk. 2, eller sker frakendelse af revisors godkendelse efter § 44, stk. 4. Kendelser efter § 44, stk. 3 og 4, og § 44 b, stk. 2, anonymiseres efter udløbet af den periode, for hvilken sanktionerne har virkning, dog senest 5 år efter datoen for offentliggørelsen.

Stk. 3. For kendelser vedrørende juridiske personer finder § 47 a, stk. 2 og 3, tilsvarende anvendelse. Kendelser efter § 44, stk. 6, 4. pkt., anonymiseres dog efter udløbet af den periode for hvilken sanktionen har virkning, dog senest 5 år efter datoen for offentliggørelsen.

Stk. 4. Offentliggøres kendelsen inden udløbet af fristerne nævnt i § 52, stk. 1, og § 52 a, eller indbringes kendelsen for domstolene, skal offentliggørelsen efter stk. 1 indeholde oplysning om status og resultatet af indbringelsen for domstolene.«

91. *§ 48, stk. 1,* affattes således:

»**§ 48.** Erhvervsstyrelsens ansatte er under ansvar efter straffelovens §§ 152-152 e forpligtet til at hemmeligholde fortrolige oplysninger, som de får kendskab til gennem tilsynsvirksomheden. Tavshedspligten omfatter desuden personer, der udfører serviceopgaver for styrelsen, enhver, der er beskæftiget med og som inddrages i arbejdet med en kvalitetskontrol, eksperter, der handler på styrelsens vegne, og personer, der ledsager styrelsen ved gennemførelse af en undersøgelse, jf. § 39, stk. 4. Det i 1. pkt. anførte gælder også efter ansættelses- eller kontraktforholdets ophør.«

92. *§ 48, stk. 4,* affattes således:

»*Stk. 4.* Uanset stk. 1 og 3 kan fortrolige oplysninger og dokumenter videregives til

1) Revisornævnet til varetagelsen af dets opgaver efter denne lov,
2) Finanstilsynet til varetagelse af dets opgaver efter den finansielle lovgivning og årsregnskabsloven,
3) andre offentlige myndigheder, herunder anklagemyndigheden og politiet, til varetagelse af deres opgaver efter deres respektive lovgivninger,
4) tilsynsmyndigheder for revisorer og revisionsvirksomheder i andre EU-lande, EØS-lande eller i lande, med hvilke EU har indgået aftale, og som har ansvaret for tilsyn med godkendelse, registrering, kvalitetskontrol, undersøgelser og regeloverholdelse, under forudsætning af at modtagerne af oplysningerne alene anvender disse til varetagelsen af deres opgaver, og
5) tilsynsmyndigheder for revisorer og revisionsvirksomheder i andre lande end de i nr. 4 anførte til brug for varetagelse af deres funktion inden for offentligt tilsyn eller kvalitetskontrol eller i forbindelse med en undersøgelse, jf. dog stk. 5 og 6.«

93. *§ 48, stk. 7* affattes således:

»*Stk. 7.* Uanset stk. 4 kan oplysninger, som Erhvervsstyrelsen har modtaget fra en udenlandsk kompetent myndighed, alene videregives til Revisornævnet og anklagemyndigheden, medmindre den udenlandske kompetente myndighed har givet samtykke til videregivelse til andre.«

94. I *§ 48* indsættes som *stk. 8* og *9:*

»*Stk. 8.* Alle, der i henhold til stk. 4, nr. 1-3, modtager fortrolige oplysninger fra Erhvervsstyrelsen, er med hensyn til disse oplysninger undergivet tavshedspligt efter stk. 1.

»Stk. 9. Erhvervsstyrelsens ansatte må ikke videregive oplysninger om en person, når vedkommende har indberettet en virksomhed eller en person til styrelsen for overtrædelse eller potentiel overtrædelse af revisorlovgivningen eller Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden.«

95. I *§ 49* indsættes efter stk. 4 som nyt stykke:

»*Stk. 5.* Bestemmelserne i stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på revisionsvirksomheder, der er godkendt efter regler, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber som ændret ved direktiv 2014/56/EU i et andet EU-land eller et EØS-land, og som ansøger om registrering i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder efter § 13 a.«

Stk. 5 bliver herefter stk. 6.

96. I *§ 49, stk. 5,* der bliver stk. 6, ændres »stk. 1.« til: »stk. 1 og 5.«

97. I *§ 50, stk. 1, 2. pkt.,* ændres »virksomheder omfattet af § 21, stk. 3« til: »virksomheder af interesse for offentligheden«.

98. I *§ 50* indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»*Stk. 3.* Erhvervsstyrelsen kan fastsætte regler om, at revisionsvirksomheder, der er omfattet af §§ 13 a eller 15, skal betale et gebyr, der bidrager til finansieringen af kvalitetskontrollen, undersøgelser og Revisornævnet.«

Stk. 3 bliver herefter stk. 4.

99. I *§ 50 c, stk. 1, 1. pkt.,* og *§ 50 d* ændres »Revisorkommissionen, Revisortilsynet« til: »Revisorrådet«.

100. *§ 51* affattes således:

»**§ 51.** Afgørelser truffet af Erhvervsstyrelsen i henhold til denne lov, forskrifter udstedt i medfør af denne lov eller i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Stk. 2. Afgørelser truffet efter §§ 29, 34-35 b, 37-39, samt § 47 a, stk. 2, og § 47 b, stk. 1 og 2, kan dog ikke indbringes for højere administrativ myndighed.

Stk. 3. Afgørelser truffet af Revisorrådet og Revisornævnet kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.«

101. I *§ 52, stk. 1,* ændres »§ 44, stk. 2 og stk. 4, 3. pkt.,« til: »§ 44, stk. 3 og 4, § 44, stk. 6, 4. pkt., og § 44 b, stk. 2,«.

102. I *§ 52,* indsættes efter stk. 3 som nyt stykke:

»*Stk. 4.* Anmodning om indbringelse af en afgørelse efter § 44, stk. 3, for retten har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udføre revision, udøve funktioner i en revisionsvirksomhed og udøve funktioner i en virksomhed af interesse for offentligheden. Hvis nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det heri bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.«

Stk. 4 bliver herefter stk. 5.

103. I *§ 52, stk. 4, 1. pkt.*, der bliver stk. 5, 1. pkt., ændres »§ 44, stk. 2 og stk. 4, 3. pkt.,« til: »§ 44, stk. 4, og § 44, stk. 6, 4. pkt.,«

104. I *§ 52,* indsættes som *stk. 6:*

»*Stk. 6.* Anmodning om indbringelse af en afgørelse efter § 44 b, stk. 2, for retten, har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke i en virksomhed af interesse for offentligheden kan udøve funktioner som bestyrelsesmedlem, som medlem af direktionen og som medlem af et revisionsudvalg. Hvis nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det heri bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.«

105. Efter § 52 indsættes i *kapitel 10:*

»**§ 52 a.** Indbringelse af Revisornævnets kendelser for domstolene skal ske senest fire uger efter, at kendelsen er meddelt den pågældende. Retten kan undtagelsesvis tillade, at sagen indbringes efter udløbet af fristen, når ansøgning herom indgives inden seks måneder efter, at kendelsen er meddelt den pågældende. Meddeles tilladelse efter 2. pkt., skal sag dog være anlagt inden 4 uger efter tilladelsens meddelelse.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke for kendelser vedrørende forbud eller frakendelse efter § 44, stk. 3 eller 4, § 44, stk. 6, 4. pkt., eller § 44 b, stk. 2.«

106. *§ 54, stk. 1,* affattes således:

»Overtrædelse af § 5, § 9, stk. 1, § 11, stk. 1 og stk. 2, 1. pkt., § 13 a, stk. 2, § 17, stk. 1 og 2, §§ 20, 22-24, 24 c, 26 samt § 31, stk. 1, 1. pkt., og § 31, stk. 4 og 6, straffes med bøde, medmindre højere straf er forskyldt efter anden lovgivning. På samme måde straffes overtrædelse af artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, artikel 11, stk. 1 og 2, artikel 15, stk. 1, og artikel 17, stk. 7, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden.«

107. I *§ 54* indsættes efter stk. 6 som nyt stykke:

»*Stk. 7.* En person, der handler i strid med et forbud efter § 44, stk. 3, eller § 44 b, stk. 2, nedlagt overfor pågældende, straffes med bøde, medmindre højere straf er forskyldt efter anden lovgivning.«

Stk. 7 bliver herefter stk. 8.

§ 2

I selskabsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1089 af 14. september 2015, foretages følgende ændringer:

1. I *fodnoten* til lovens titel indsættes efter »dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/56/EF af 26. oktober 2005 om grænseoverskridende fusioner af selskaber med begrænset ansvar, EU-Tidende 2005, nr. L 310, side 1,«: »dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF, EU-Tidende 2006, nr. L 157, side 20, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side 196,«.

2. *§ 93, stk. 3,* affattes således:

»*Stk. 3.* En generalforsamling, som er indkaldt af Erhvervsstyrelsen, ledes af en person, som styrelsen har bemyndiget dertil, og det centrale ledelsesorgan skal udlevere kapitalselskabets ejerbog, generalforsamlingsprotokol og revisionsprotokol, hvis revisor fører en sådan. Udgifterne ved generalforsamlingen udlægges af styrelsen, men afholdes endeligt af kapitalselskabet.«

3. *§ 129* affattes således:

»**§ 129.** Medlemmerne af det øverste ledelsesorgan underskriver revisionsprotokollen, hvis revisor fører en sådan.«

4. I *§ 144* indsættes efter stk. 1 som nyt stykke:

»*Stk. 2.* Bestemmelser i selskabets vedtægter eller i anden aftale, der begrænser generalforsamlingens valg af en eller flere godkendte revisorer, der skal revidere selskabets årsregnskab, samt eventuelle suppleanter for disse, til bestemte kategorier af eller lister over revisorer eller revisionsfirmaer, er ugyldige.«

Stk. 2-5 bliver herefter stk. 3-6.

5. I *§ 144, stk. 4, 1. pkt.*, der bliver stk. 5, 1. pkt., ændres »stk. 2 og 3,« til: »stk. 3 og 4,«.

6. Efter § 144 indsættes:

»**§ 144 a.** Uanset artikel 17, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan generalforsamlingen i et kapitalselskab omfattet af revisorlovens § 1 a, nr. 3, vælge samme revisor i maksimalt

1) 20 år, hvis en udbudsprocedure er gennemført i overensstemmelse med artikel 16, stk. 2-5, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden med virkning for revisionen efter udløbet af en varighed på 10 år, eller
2) 24 år, hvis generalforsamlingen efter udløbet af en varighed på 10 år vælger yderligere mindst én revisor til at udføre revisionen.«

7. I *§ 146, stk. 3, 1. pkt.*, indsættes efter »på anden måde, jf. stk. 1«: »og 4«.

8. I *§ 146* indsættes som *stk. 4-6:*

»*Stk. 4.* I kapitalselskaber, der er omfattet af revisorlovens § 1 a, nr. 3, kan den valgte revisor, jf. § 144, afsættes ved dom, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil. Sag herom kan anlægges af en eller flere kapitalejere i kapitalselskaber, som tilsammen repræsenterer mindst 5 pct. af stemmerettighederne eller af selskabskapitalen, samt af Erhvervsstyrelsen som tilsynsmyndighed for godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 32.

Stk. 5. Sag om afsættelse af selskabets revisor efter stk. 4 anlægges mod selskabet og føres i den borgerlige retsplejes former. Tages en påstand om, at revisor skal afsættes, til følge, fratræder revisor, når dommen er endelig. Retten underretter samtidig Erhvervsstyrelsen og revisoren om afsættelsen. Styrelsen registrerer på baggrund af dommen den afsatte revisors fratræden i styrelsens it-system.

Stk. 6. Afsættes selskabets revisor i medfør af stk. 4, finder stk. 2, 3. pkt., og stk. 3 tilsvarende anvendelse.«

9. *§ 147, stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* Revisor skal endvidere påse, om selskabets ledelse overholder sine forpligtelser til at udarbejde forretningsorden og til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller, samt om reglerne om forelæggelse og underskrivelse af revisionsprotokollen er overholdt, hvis revisor fører en sådan.«

§ 3

I lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, jf. lovbekendtgørelse nr. 1295 af 15. november 2013, som ændret ved § 2 i lov nr. 616 af 12. juni 2013, § 4 i lov nr. 738 af 1. juni 2015 og § 2 i lov nr. 739 af 1. juni 2015, foretages følgende ændringer:

1. Som *fodnote* til lovens titel indsættes:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF, EU-Tidende 2006, nr. L 157, side 20, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side 196.«

2. Efter § 11 indsættes:

»**§ 11 a.** Bestemmelser i en virksomheds vedtægter eller i aftale, som begrænser valget af en eller flere godkendte revisorer, der skal revidere årsregnskabet i en virksomhed omfattet af denne lov, til bestemte kategorier af eller lister over revisorer eller revisionsfirmaer, er ugyldige.

§ 11 b. Uanset artikel 17, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan generalforsamlingen i en virksomhed omfattet af revisorlovens § 1 a, nr. 3, vælge samme revisor i maksimalt

1) 20 år, hvis en udbudsprocedure er gennemført i overensstemmelse med artikel 16, stk. 2-5, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden med virkning for revisionen efter udløbet af en varighed på 10 år, eller
2) 24 år, hvis generalforsamlingen efter udløbet af en varighed på 10 år vælger yderligere mindst én revisor til at udføre revisionen.«

3. I *§ 19* indsættes som *stk. 3* og *4:*

»*Stk. 3.* I en virksomhed, der er omfattet af revisorlovens § 1 a, nr. 3, kan en revisor afsættes ved dom, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil. Sag herom kan anlægges af deltagere, der repræsenterer 5 pct. af stemmerne eller deltagerne i virksomheden, samt af Erhvervsstyrelsen som tilsynsmyndighed for godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 32.

Stk. 4. Sag om afsættelse af virksomhedens revisor efter stk. 3 anlægges mod virksomheden og føres i den borgerlige retsplejes former. Tages en påstand om, at revisor skal afsættes, til følge, fratræder revisor, når dommen er endelig. Retten underretter samtidig Erhvervsstyrelsen og revisoren om afsættelsen. Styrelsen registrerer på baggrund af dommen den afsatte revisors fratræden i styrelsens it-system.«

4. *§ 19 e, stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* En generalforsamling eller lignende forsamling, som er indkaldt efter stk. 1, ledes af en person, som tilsynsmyndigheden har bemyndiget dertil. Virksomhedens ledelse skal til tilsynsmyndigheden udlevere det materiale, der er nødvendigt, for at indkaldelse kan ske i overensstemmelse med vedtægten. Generalforsamlingsprotokol og revisionsprotokol skal endvidere udleveres. Revisionsprotokollen skal dog kun udleveres, hvis revisor fører en sådan.«

§ 4

I lov nr. 712 af 25. juni 2014 om erhvervsdrivende fonde, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 738 af 1. juni 2015, foretages følgende ændringer:

1. *§ 54, stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* Fører revisor en revisionsprotokol, skal revisionsprotokollen forelægges på hvert bestyrelsesmøde. Enhver protokoltilførsel skal underskrives af samtlige medlemmer af bestyrelsen.«

2. Efter § 69 indsættes:

»**§ 69 a.** Uanset artikel 17, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan bestyrelsen på årsregnskabsmødet, jf. § 59, i en erhvervsdrivende fond omfattet af revisorlovens § 1 a, nr. 3, litra a, vælge samme revisor i maksimalt

1) 20 år, hvis en udbudsprocedure er gennemført i overensstemmelse med artikel 16, stk. 2-5, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden med virkning for revisionen efter udløbet af en varighed på 10 år, eller
2) 24 år, hvis bestyrelsen på årsregnskabsmødet efter udløbet af en varighed på 10 år udpeger yderligere mindst én revisor til at udføre revisionen.«

3. *§ 73* affattes således:

»**§ 73.** Revisor skal påse, om bestyrelsen overholder sine pligter til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller, samt om reglerne om forelæggelse og underskrivelse af revisionsprotokollen er overholdt, hvis revisor fører en sådan. Konstaterer revisor, at de omhandlede krav ikke er opfyldt, skal revisor udfærdige en særskilt udtalelse herom, der indsendes til fondsmyndigheden.«

§ 5

I lov nr. 1284 af 9. december 2014 om medarbejderinvesteringsselskaber, foretages følgende ændringer:

1. *§ 24 stk. 2,* affattes således:

»*Stk. 2.* Revisor skal endvidere påse, om medarbejderinvesteringsselskabets ledelse overholder sine forpligtelser til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller, og om reglerne om forelæggelse og underskrivelse af revisionsprotokollen er overholdt, hvis revisor fører en sådan.«

§ 6

I lov nr. 617 af 12. juni 2013 om ændring af revisorloven og lov om finansiel virksomhed (Revisors uddannelse og certificering af revisorer i finansielle virksomheder m.v.) foretages følgende ændringer:

1. I *§ 4, stk. 1, 2. pkt.,* ændres »§ 1, stk. 4,« til: »§ 1 a, stk. 1, nr. 1,«.

2. *§ 4, stk. 3,* affattes således:

»*Stk. 3.* Kvalifikationseksamen afholdes af Erhvervsstyrelsen eller den, som styrelsen efter revisorlovens § 33, stk. 2, udpeger hertil.«

§ 7

Stk. 1. Loven træder i kraft den 17. juni 2016, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. § 1, nr. 46 og 47, træder i kraft den 1. januar 2017.

Stk. 3. § 1, nr. 26 og 27, finder anvendelse på revision af årsregnskaber m.v., hvis regnskabsår begynder den 17. juni 2016 eller senere, hvis der er tale om revision af årsregnskabet m.v. for en virksomhed af interesse for offentligheden, jf. forslaget § 1, nr. 4.

Stk. 4. § 1, nr. 29 og 30, finder anvendelse på opgaver, der påbegyndes den 17. juni 2016 eller senere.

Stk. 5. Bestemmelsen i revisorlovens § 31, stk. 1, 5. pkt., som affattet ved denne lovs § 1, nr. 53, finder anvendelse fra førstkommende ordinære generalforsamling eller andet tilsvarende møde, der afholdes efter den 31. december 2016.

Stk. 6. Bestemmelserne i revisorlovens § 44, stk. 1, 2. pkt., § 44, stk. 2-4, og § 44, stk. 6, 2. pkt., som affattet ved § 1, nr. 79-82, finder anvendelse på forseelser, der er begået efter lovens ikrafttræden.

Stk. 7. § 2, nr. 4, og § 3, nr. 2, finder anvendelse fra datoen for det første valg af en eller flere revisorer med henblik på revision af årsregnskabet efter lovens ikrafttræden. Aftaler om begrænsning af valget af en eller flere godkendte revisorer, der skal revidere årsregnskabet, til bestemte kategorier af eller lister over revisorer eller revisionsfirmaer, bevarer deres gyldighed indtil datoen for det første valg af en eller flere revisorer.

§ 8

Stk. 1. Kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovens § 29, som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, behandles efter de hidtil gældende regler. Efter lovens ikrafttræden forestår Erhvervsstyrelsen behandlingen af og træffer afgørelse i de kvalitetskontrolsager, der ikke er færdigbehandlet af Revisortilsynet. Kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovens § 29, som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der udføres kvalitetskontrolbesøg efter lovens ikrafttræden, behandles efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Revisorkommissionen nedsat i medfør af § 33, som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, bistår uanset ikrafttræden af bestemmelserne i revisorlovens § 32 a, stk. 1. 2 pkt., og § 33, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 55 og 57, Erhvervsstyrelsen ved:

1) Den mundtlige prøve til eksamen for statsautoriserede revisorer i første halvår 2016,
2) den skriftlige prøve til eksamen for statsautoriserede revisorer i 2016,
3) den særlige prøve for personer, som i en årrække har været uden godkendelse som revisor, jf. revisorlovens § 9, stk. 3, og som afholdes før den 1. oktober 2016,
4) egnethedsprøve for personer, som i udlandet er godkendt til at udføre lovpligtig revision, jf. revisorlovens § 10, stk. 2, og som afholdes før den 1. oktober 2016, og
5) den skriftlige eksamen til kvalifikationseksamen i 2016, jf. § 4, stk. 3, i lov nr. 617 af 12. juni 2013, som ændret ved denne lovs § 6.

§ 9

Stk. 1. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Loven kan ved kongelig anordning helt eller delvis sættes i kraft for Grønland med de ændringer, som de grønlandske forhold tilsiger.

[1] Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF, EU-Tidende 2006, nr. L 157, side 20, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EU-Tidende 2014, nr. L 158, side 196.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets baggrund og formål
   2.1. Baggrund
   2.2. Formål
   2.3. Revisorkommissionens rapport
3. Hovedpunkter i lovforslaget
   3.1. Ændringer i revisorloven
      3.1.1. Gældende ret i hovedtræk
      3.1.2. Den foreslåede ordning
         3.1.2.1. Definition af virksomheder af interesse for offentligheden
            3.1.2.1.1 Gældende ret
            .
            3.1.2.1.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
            .
         3.1.2.2. Godkendelse af udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder
            3.1.2.2.1 Gældende ret
            .
            3.1.2.2.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
            .
         3.1.2.3. Accept, tilrettelæggelse og udførelse af revisionen
            3.1.2.3.1 Gældende ret
            .
            3.1.2.3.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
            .
         3.1.2.4. Revisors rapportering
            3.1.2.4.1 Gældende ret
            .
            3.1.2.4.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
            .
         3.1.2.5. Etik og uafhængighed
            3.1.2.5.1 Gældende ret
            .
            3.1.2.5.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
            .
         3.1.2.6. Intern organisation og kvalitetsstyring samt kvalitetskontrol
            3.1.2.6.1 Gældende ret
            .
            3.1.2.6.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
            .
         3.1.2.7. Revisionsudvalg

3.1.2.7.1 Gældende ret
.
3.1.2.7.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
.
3.1.2.8. Organisering og tilrettelæggelse af det offentlige tilsyn og kvalitetskontrol
3.1.2.8.1 Gældende ret
.
3.1.3.8.1 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
.
3.1.2.9. Sanktioner og offentliggørelse
3.1.2.9.1 Gældende ret
.
3.1.2.9.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
.
3.1.3. Ændringer i anden lovgivning
3.1.3.1. Revisors valgperiode
3.1.3.1.1 Gældende ret
.
3.1.3.1.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
3.1.3.2. Forbud mod aftaler om begrænsning af valg af revisorer
3.1.3.2.1 Gældende ret
.
3.1.3.2.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
.
3.1.3.3. Revisors afskedigelse, minoritetsbeskyttelse
3.1.3.3.1 Gældende ret
.
3.1.3.3.2 Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning
.
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige
5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.
6. Administrative konsekvenser for borgerne
7. Miljømæssige konsekvenser
8. Forholdet til EU-retten
9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
10. Sammenfattende skema

1. Indledning

Lovforslaget gennemfører for det første de regler i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (8. selskabsdirektiv), som medlemsstaterne har pligt til at gennemføre. Direktivet er med enkelte undtagelser et minimumsdirektiv.

For det andet indeholder lovforslaget regler, der udnytter de lempelsesmuligheder, som medlemslandene har efter Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, ligesom lovforslaget sikrer, at revisorloven er i overensstemmelse med forordningen.

Regeringen har det som en hovedprioritet, at EU-regulering ikke er unødvendigt byrdefuld, og at Danmark ikke implementerer EU-regulering på en mere bebyrdende måde end de lande, vi konkurrerer med – med mindre væsentlige hensyn taler herfor.

Der lægges derfor op til en sanering af eksisterende overimplementering af de hidtidige EU-regler på revisionsområdet, idet nationale særregler med en enkelt undtagelse fjernes.

Dernæst udnyttes de lempelsesmuligheder, som henholdsvis direktivet og forordningen giver medlemsstaterne mulighed for.

Endelig foreslås der gennemført en forenkling af myndighedsstrukturen på revisorområdet og en ændring af kvalitetskontrollen med et større fokus på risikobaseret kontrol samt en ændring af sanktionssystemet med lempeligere sanktioner for mindre førstegangsovertrædelser og til gengæld mere vidtrækkende sanktioner for væsentlige overtrædelser.

Formålet med de foreslåede ændringer er at hæve revisionskvaliteten ved bl.a. at sætte fokus på revisors professionelle skepsis, skærpe kravene til revisors uafhængighed og til revisionsvirksomhedernes interne organisation og kvalitetsstyring og dermed styrke offentlighedens tillid til reviderede regnskaber. Samtidig vil ændringerne modvirke unødvendigt administrativt byrdefulde lovkrav, hvor disse ikke er nødvendige for at sikre revisionskvaliteten og revisors uafhængighed. Ændringerne vil endvidere effektivisere og forenkle det offentlige tilsyn med revisorerne samt målrette tilsynet der, hvor der er størst risiko for fejl og mangler.

For fremtiden vil regler for revision af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder) dels findes i revisorloven, dels i forordningen. PIE-virksomheder er i 8. selskabsdirektiv defineret som børsnoterede virksomheder, kreditinstitutter, forsikringsselskaber samt virksomheder, som nationalt er defineret som PIE-virksomheder i de pågældende medlemsstater. Lovforslaget fjerner således de regler i den gældende revisorlov, som alene vedrører revision af PIE-virksomheder, og som nu fremgår af forordningen, for eksempel kravet om en gennemsigtighedsrapport.

Nogle af de regler, der skal gennemføres, foreslås gennemført i selskabslovene. Det drejer sig om de regler om valg og afsættelse af revisor m.v., der retter sig mod de reviderede virksomheder.

Der er tale om gennemførelse af EU regler, som finder anvendelse fra den 17. juni 2016. Det foreslås derfor, at loven træder i kraft den 17. juni 2016.

2. Lovforslagets baggrund og formål

2.1. Baggrund

I forbindelse med den finansielle krise sidst i 00erne blev der blandt andet rejst spørgsmål om, hvorvidt revisors uafhængighed var sikret godt nok, og om revisors erklæringer indeholdt tilstrækkelige og rigtige informationer. På den baggrund igangsatte Europa-Kommissionen i 2010 en revision af reglerne på revisionsområdet, som kunne underbygge revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Europa-Kommissionens arbejde med en reform og modernisering af EU-revisorreguleringen centrerede sig særligt om: Revisors rolle og uafhængighed, øget tilsyn og styrkelse af konkurrencen på revisionsmarkedet.

Europa-Kommissionen fremsatte herefter den 30. november 2011 forslag til ændring af 8. selskabsdirektiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. Europa-Kommissionen fremsatte samtidig et nyt forslag til forordning om særlige krav ved lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden (også kaldet PIE-virksomheder).

Europa-Kommissionen begrundede forslagene med, at bedre revisioner, mere informative revisionsrapporter samt styrkelse af revisors uafhængighed ville øge tilliden til virksomhedernes regnskaber.

Under forhandlingerne om forslagene blev en del elementer fra forordningen flyttet til direktivet og kom dermed til at gælde for alle revisioner, og ikke blot for PIE-virksomheder.

Europa-Parlamentet og Rådet vedtog den 16. april 2014 ændringsdirektivet og forordningen. Forordningen finder anvendelse fra den 17. juni 2016. Direktivet skal ligeledes være implementeret i national ret senest denne dato.

Ændringsdirektivet indeholder bestemmelser, som medlemslandene er forpligtede til at gennemføre. Direktivet indeholder således bestemmelser, som regulerer revisionsvirksomheders interne organisation, revisors forberedelse af revisionen, samt tilrettelæggelse af revisionsarbejdet. Direktivet indeholder endvidere bestemmelser, der styrker uafhængigheden i det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder – f. eks. ved, at der ikke må deltage godkendte revisorer i ledelsen af det offentlige tilsyn. Der er ligeledes bestemmelser, der sikrer, at kvalitetskontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder i højere grad bliver risikobaseret, ligesom der er krav om whistleblower ordninger i revisionsvirksomhederne og i det offentlige tilsyn.

Forordningen indeholder særlige uafhængighedsbestemmelser for revision af PIE-virksomheder. For eksempel vil der fremover bl.a. være en begrænsning i revisors adgang til at levere andre ydelser end revision. Der vil ligeledes være krav om, at PIE-virksomheder skal gennemføre udbud ved revisorskifte og skal skifte revisionsvirksomhed efter udløbet af en vis periode.

2.2. Formål

Med lovforslaget gennemføres de krævede ændringer på en måde, som fremmer en bedre revision, mere informative revisionsrapporter og offentlighedens tillid til revisors erklæringer under hensyn til samtidig at undgå unødvendigt restriktiv og byrdefuld regulering.

Det er udgangspunktet, at reglerne ikke bør gå videre end minimumskravene i EU-reguleringen, medmindre der er tungtvejende grunde hertil. Det må således ikke blive dyrere end nødvendigt for virksomheder at blive revideret, og der bør ikke pålægges revisionsvirksomhederne unødige restriktioner og byrder. Lovforslaget lægger derfor op til en sanering af overimplementering i den gældende revisorlovgivning, idet yderligere overimplementering undgås, og nationale særregler som udgangspunkt fjernes.

Samtidig er det formålet, at lovforslaget skal reducere forventningskløften mellem revisor og den, der læser revisors erklæringer m.v. Lovforslaget gennemfører ændringer i 8. selskabsdirektiv, hvorefter revisors erklæringer bliver mindre standardiserede og mere informative at læse for brugerne, så der tegner sig et klarere billede af det arbejde, som revisor har udført, og af virksomhedens økonomiske tilstand.

Et vigtigt element med henblik på at sikre tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant er det offentlige tilsyn med revisorerne. Det nuværende offentlige tilsyn er ganske komplekst opbygget med forskellige myndigheder og organer med forskellige opgaver. Erhvervsstyrelsen har ansvaret for det overordnede tilsyn og undersøgelser og er samtidig sekretariat for Revisortilsynet. Revisortilsynet forestår kvalitetskontrollen, Revisorkommissionen forestår afvikling af eksamen som godkendt revisor og Revisornævnet idømmer disciplinære sanktioner.

Lovforslaget lægger derfor op til en forenkling af tilsynssystemet. Revisortilsynet nedlægges, og Erhvervsstyrelsen udpeges som ansvarlig tilsynsmyndighed på samme måde som Finanstilsynet er tilsynsmyndighed i forhold til den finansielle branche. Revisorkommissionen nedlægges, og der indføres en eksamensordning, som det kendes fra advokatområdet, således at FSR – danske revisorer fremover står for den praktiske gennemførelse af revisoreksamen indenfor rammerne af offentligt fastsatte eksamenskrav og under tilsyn af et eksamensudvalg, der samtidig fungerer som rådgivende udvalg for Erhvervsstyrelsen i forhold til den overordnede tilrettelæggelse af revisortilsynet. Revisornævnet videreføres, men omfanget af sager begrænses, idet mindre sager om førstegangsovertrædelser ikke længere vil blive indbragt af Erhvervsstyrelsen, og samtidig tillægges nævnet yderligere sanktionsmuligheder i forhold til alvorlige overtrædelser. Mindre sager om førstegangsovertrædelser vil således fremover i stedet blive fulgt op af en vej-

ledende og forebyggende indsats, der skal sikre mod, at overtrædelsen vil gentage sig. Samtidig bliver der med forslaget lagt op til at sætte hårdere ind overfor grove overtrædelser.

Efter de gældende regler findes der ingen fejl eller mangler i op til 70 % af de kontroller, der gennemføres. Det er målet, at kvalitetskontrollen med revisorer og revisionsvirksomhedere skal være mere risikobaseret, så det er de revisorer og de revisionsvirksomheder, hvor der er størst sandsynlighed for fejl, der udtages til kontrol. Der lægges derfor op til at udnytte ændringsdirektivets mulighed for helt at overgå til risikobaseret kvalitetskontrol for så vidt angår de revisionsvirksomheder, der alene reviderer små virksomheder. I dag kontrolleres disse revisionsvirksomheder periodisk og minimum hvert 6. år. Med risikobaseret kontrol udvælges virksomheder til kontrol på grundlag af risikoindikatorer, der viser, hvorvidt der er en forøget risiko for fejl og mangler.

Der skal dog efter EU-reglerne stadig gennemføres systematisk kontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer PIE-virksomheder og store og mellemstore virksomheder. Afslutningen på kvalitetskontrollen skal samtidig være mere fremadrettet med anbefalinger og rådgivning.

Med lovforslaget skabes en bedre balance i disciplinærsystemet, så mindre forseelser i førstegangstilfælde ikke som nu vil blive indbragt for Revisornævnet og sanktioneret med en disciplinær bøde. Dette vil medføre et færre antal sager ved Revisornævnet, således at nævnet får ressourcer til at fokusere på behandlingen af de alvorlige overtrædelser. Samtidig vil sanktionerne over for de revisorer og revisionsvirksomheder, som begår grove overtrædelser, blive skærpet. Lovforslaget indfører således en række nye sanktioner for grove overtrædelser, herunder betinget frakendelse af retten til at drive virksomhed som revisor, midlertidige begrænsning i revisors mulighed for at udøve sit hverv, og mulighed for i tilfælde af meget alvorlige overtrædelser at anvende bødesanktioner på det dobbelte af det nuværende niveau.

Forordningen indeholder særligt skærpede krav til revisors uafhængighed ved revision af virksomheder af interesse for offentligheden, herunder tvungen rotation af revisionsvirksomheden, regulering af hvilke rådgivningsydelser revisor må sælge udover revision samt øvre grænse for volumen af rådgivningsydelser til revisionskunder.

Forordningen indeholder mulighed for, at medlemslandende kan stille endnu strengere krav, men også mulighed for at stille mindre strenge krav på visse områder (nationale optioner). For at undgå at danske virksomheder stilles dårligere i den internationale konkurrence, lægges der med lovforslaget op til at udnytte lempelsesmulighederne og ikke at stille strengere krav end forordningens minimumskrav.

Ændringsdirektivet indeholder ligeledes en række muligheder for lempelser af kravene, som medlemsstaterne kan vælge at gennemføre. Hvor der i direktivet er sådanne lempelsesmuligheder, er de udnyttet i lovforslaget eller vil blive udnyttet i bekendtgørelser, som lovforslaget giver hjemmel til at udstede. Regeringen skaber med lempelserne potentielt mulighed for administrative besparelser for virksomhederne, uden at det vurderes at medføre tab af væsentlig informationer om revisionen.

Der indføres således mulighed for, at revisors valgperiode i PIE-virksomheder kan forlænges med op til 10 år, hvis der foretages udbud, og med op til 14 år, hvis der vælges mere end én revisor. Forordningens udgangspunkt er, at virksomhederne skal skifte revisor efter maksimalt 10 år. Se nærmere afsnit 3.1.3.1.

Der indføres også mulighed for, at tilsynsmyndigheden undtagelsesvist kan fritage revisionsvirksomheder i op til 2 år fra kravet om begrænsning i levering af ikke-revionsydelser til PIE-virksomheder. Forordningens udgangspunkt er, at der indtræder en begrænsning på levering af ikke-revisionsydelser på 70 pct. af honoraret for revisionen, hvis revisor har leveret ikke-revisionsydelser i 3 på hinanden følgende år. Se nærmere afsnit 3.1.2.5.

Forordningens mulighed for, at det nationalt kan tillades, at revisionsvirksomheden kan levere visse skatte- og vurderingsydelser, der ifølge forordningen ellers ikke er tilladte, til den reviderede PIE-virksomhed, udnyttes også. Forordningens udgangspunkt er, at revisor altid er afskåret fra at levere en række nærmere oplistede ikke-revisionsydelser.

Vedrørende revisionsudvalg undtages visse finansielle virksomheder for kravet om at have et revisionsudvalg, ligesom der indføres mulighed for at lade det samlede ledelsesorgan udøve revisionsudvalgets funktioner. Direktivets udgangspunkt er, at alle PIE-virksomheder skal etablere et revisionsudvalg.

Direktivets muligheder for at indføre lempeligere krav for små virksomheder udnyttes ligeledes. Det drejer sig om lempeligere krav vedrørende accept og fortsættelse af revisionsopgaven, tilrettelæggelse af arbejdet og i forhold til dokumentation i forbindelse med intern organisation.

På et enkelt område foreslås det, at der skal gælde en national særregel, da der vurderes at være væsentlige hensyn som taler herfor. Det drejer det sig om lovforslagets anvendelsesområde. 8. selskabsdirektivs anvendelsesområde omfatter alene erklæringer på regnskabet om lovpligtig revision. Den gældende revisorlov omfatter derimod alle revisorerklæringer med sikkerhed (fx erklæring om tilstedeværelse af kapital i en virksomhed eller udvidet gennemgang af regnskab efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard). Visse bestemmelser finder endvidere anvendelse på erklæringer uden sikkerhed.

Alle erklæringer med sikkerhed, herunder revisionspåtegninger, er i dag underlagt det offentlige tilsyn og kvalitetskontrol, hvilket er forbundet med byrder. Hvis erklæringer med sikkerhed fremover ikke omfattes af loven, ville de ikke være omfattet af det offentlige tilsyn og kvalitetskontrol. Det kunne forringe tilliden til disse erklæringer med sikkerhed, og kunne i værste fald medføre stigende økonomisk kriminalitet. Derudover kunne det medføre misforståelser om, hvilke erklæringer der er underlagt det offentlige tilsyn og kvalitetskontrol. Regeringen har derfor med lovforslaget valgt at fastholde det nugældende anvendelsesområde til at omfatte alle erklæringer med sikkerhed.

En stor del af lovændringerne vil ikke medføre nye konsekvenser for revisorvirksomhederne, idet revisionsvirksomhederne allerede i dag efterlever disse krav, der for eksempel følger af revisionsstandarderne. Lovforslaget vil dog på den ene side medføre nye administrative byrder, som relaterer sig til indførelse af obligatoriske krav i ændringsdirektivet. Samtidig vil der på den anden side være administrative lettelser som konsekvens af, at der vil være færre virksomheder, som vil skulle revideres efter de skrappere krav i forordningen.

2.3. Revisorkommissionens rapport

Revisorkommissionen bistår Erhvervsstyrelsen ved administration af loven og består af godkendte revisorer og særligt sagkyndige indenfor forretning, skatteret, skifteret og nationaløkonomi. Kommissionen blev i efteråret 2014 af Erhvervsstyrelsen anmodet om at komme med forslag til, hvordan en række væsentlige spørgsmål i relation til udvalgte artikler i ændringsdirektivet ville kunne gennemføres i dansk lovgivning. Kommissionen blev samtidigt anmodet om at vurdere fordele og ulemper ved eventuel udnyttelse af nogle af de optioner, som forordningen giver til medlemsstaterne.

De områder, som Revisorkommissionen blev anmodet om at se nærmere på, var følgende:

- Definitioner, herunder PIE definition
- Revisionens omfang
- Godkendelse af revisorer og revisionsvirksomheder fra andre medlemslande
- Revisionsvirksomheders interne organisation
- Professionel skepsis, uafhængighed og honorar fra samme kunde
- Revisors afskedigelse og tavshedspligt
- Forbud mod aftaler om begrænsning af valg af revisor
- Forberedelse af revisionen, tilrettelæggelse af arbejdet og revisionsstandarder
- Revisionspåtegning, revisionsprotokol og revision af koncernregnskaber
- Revisionsudvalg

Desuden blev Revisorkommissionen anmodet om at vurdere fordele og ulemper ved en hel eller delvis udnyttelse af de optioner, som forordningen giver medlemsstaterne vedrørende:

- Revisors valgperiode

- Forbudte ydelser
- Begrænsning i levering af tjenesteydelser

Arbejdet i Revisorkommissionen førte til, at Revisorkommissionens rapport, Revisorlovgivningen - styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence, blev offentliggjort i oktober 2015. Med rapporten fulgte forslag med bemærkninger til ændring af de bestemmelser, Revisorkommissionen var blevet anmodet om at se nærmere på. Endvidere indeholdt rapporten en angivelse af fordele og ulemper vedrørende de områder, som kommissionen var anmodet om at vurdere.

Revisorkommissionen har endvidere i november 2014 offentliggjort en analyse af Revisornævntes praksis for frakendelse af revisorer godkendelse.

Revisorkommissionens analyser og anbefalinger er inddraget i forbindelse med udarbejdelsen af lovforslaget. Lovforslaget følger i al væsentlighed Revisorkommissionens anbefalinger, dog således at direktivets lempelsesmuligheder udnyttes på områder, hvor kommissionen ikke har foreslået dette. Derudover fraviger lovforslaget på enkelte områder Revisorkommissionens forslag. Det drejer sig om ophævelse af kravet om at føre en revisionsprotokol ved revision af andre virksomheder end virksomheder af interesse for offentligheden, hvor Revisorkommissionen foreslår, at kravet videreføres. Derudover drejer det sig om ophævelse af begrænsningen i, hvor stor en andel af omsætningen, en revisor må have fra samme revisionskunde, hvor Revisorkommissionen foreslår bestemmelsen videreført, samt forslaget om at kunne vælge eksterne personer, som medlemmer af revisionsudvalget, hvor Revisorkommissionen ikke har foreslået en sådan adgang. Der henvises til en nærmere til beskrivelse under lovforslagets hovedpunkter.

3. Hovedpunkter i lovforslaget

3.1. Ændringer i revisorloven

3.1.1. Gældende ret i hovedtræk

Den gældende revisorlov, som trådte i kraft den 17. juni 2008, er baseret på bestemmelserne i den tidligere gældende revisorlov fra 2003 og Revisorkommissionens betænkning nr. 1478 fra oktober 2006 om implementering af dele af et nyt 8. direktiv fra 2006 om lovpligtig revision samt direktivets øvrige bestemmelser.

Den gældende revisorlov indførte bestemmelser, der øgede kvaliteten af revisors arbejde. Der blev således bl.a. fastsat krav om tvungen efteruddannelse for alle revisorer samt om en øget oplysningspligt mellem tiltrædende og fratrædende revisorer. Endvidere blev det offentlige tilsynssystem med revisorerne styrket, ligesom der blev fastsat regler om revisionsudvalg i børsnoterede og finansielle virksomheder.

Desuden blev kravene til revisors uafhængighed skærpet, og der blev bl.a. skabt hjemmel til at fastsætte yderligere regler om selvrevision og egeninteresse ved revision af revisionskunder af interesse for offentligheden, f.eks. forbud mod at levere visse ikke-revisionsydelser til sådanne kunder. Reglerne om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, blev endvidere styrket, herunder med en hyppigere kontrolfrekvens.

Som følge af Europa-Kommissionens henstilling af 6. maj 2008 om ekstern kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtige revisioner af revisorer og revisionsfirmaer, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (2008/362/EF), blev revisorloven ændret i 2012 (lov nr. 1232 af 18. december 2012). Med ændringsloven blev uafhængigheden ved kvalitetskontrollen af sådanne revisionsvirksomheder styrket, idet den blev henlagt til kvalitetskontrollanter ansat i Erhvervsstyrelsen, men fortsat undergivet Revisortilsynet.

I 2013 blev revisorloven ændret med en modernisering af revisoruddannelsen. Samtidig blev der indført en certificeringsordning af revisor til at revidere finansielle virksomheder for at sikre, at revisor har et

minimum af erfaring med og viden om den konkrete type af finansiel virksomhed, og derved øge kvaliteten af revisionen af de finansielle virksomheder.

Revisorloven er således løbende blevet justeret. Denne justering er bl.a. sket på baggrund af samfundsmæssige hændelser og politiske beslutninger. Revisorlovgivningen er blevet tilpasset de udfordringer, der igennem tiden har været i fokus både nationalt og internationalt.

3.1.2. Lovforslagets indhold

3.1.2.1 Definition af virksomheder af interesse for offentligheden

3.1.2.1.1. Gældende ret

Lovens § 21, stk. 3, fastlægger indirekte begrebet virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), da bestemmelsen fastsætter særlige krav om oplysninger i revisionsprotokollen, som alene gælder for PIE-virksomheder. Hvor der i loven i øvrigt er fastsat særlige forpligtelser m.v. ved revisionen af PIE-virksomheder, sker dette ved i loven at angive, at forpligtelsen vedrører virksomheder omfattet af § 21, stk. 3.

Virksomheder omfattet af den gældende revisorlovs § 21, stk. 3, er:

- Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land,
- statslige aktieselskaber,
- kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner,
- virksomheder og foreninger, der er omfattet af kapital- eller formuekrav i henhold til lovgivningen for finansielle virksomheder eller foreninger, samt Danmarks Skibskredit A/S, ATP, AES og LD, og
- virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af tre kriterier (en medarbejderstab på 2.500 personer, en balancesum på 5 mia. kr. eller en nettoomsætning på 5 mia. kr.).

8. selskabsdirektivs mindstekrav til PIE-virksomheder omfatter:

- børsnoterede virksomheder
- kreditinstitutter
- forsikringsselskaber

Den gældende revisorlov, omfatter sammenholdt med 8. selskabsdirektivs definition af PIE-virksomheder således - også efter vedtagelsen af ændringsdirektivet - flere typer virksomheder, end hvad der kræves for at opfylde direktivet.

3.1.2.1.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

Som følge af forordningen og ændringerne af 8. selskabsdirektiv sker der en udvidelse af de forpligtelser, der vil gælde ved revision af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder). Hvis en virksomhed omfattes af direktivets definition af virksomheder af interesse for offentligheden, gælder hele forordningen for den pågældende virksomhed. Det er ikke muligt ved national lov at begrænse hvilke af forordningens bestemmelser, der finder anvendelse. Forordningens krav medfører væsentlige byrder for de virksomheder, der defineres som PIE-virksomheder.

For at undgå at erhvervslivet påføres unødvendige byrder ændres definitionen af PIE-virksomheder derfor, således den indsnævres til direktivets mindstekrav (børsnoterede virksomheder, kreditinstitutter og forsikringsselskaber). Dvs. at store virksomheder, kommuner, kommunale fællesskaber regioner, statslige aktieselskaber samt andre finansielle virksomheder omfattet af kapital- eller formuekrav udgår af definitionen.

Det foreslås, at kommuner, kommunale fælleskaber og regioner, ikke fremover skal være omfattet af definitionen af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder). I stedet foreslås indsat

en bemyndigelsesbestemmelse til, at erhvervs- og vækstministeren efter forhandling med social- og indenrigsministeren kan fastsætte regler for revisionen af disse. Bemyndigelsen forventes at blive udnyttet således, at de indholdsmæssige bestemmelser i forordningen, der kan medvirke til at fremme den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og kontrollen med denne revision, som udgangspunkt skal finde tilsvarende anvendelse på den kommunale og regionale revision.

Ved at følge ændringsdirektivets mindstekrav vil ca. 385 virksomheder være omfattet af definitionen. Dette skal sammenholdes med, at ca. 845 virksomheder, kommuner kommunale fællesskaber og regioner er omfattet af den gældende definition.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at den danske definition ikke skal gå videre end minimumskravet i direktivet, medmindre særlige danske hensyn kan begrunde det. Revisorkommissionen har ikke taget aktivt stilling til, om store ikke-børsnoterede virksomheder bør være omfattet, men har foreslået, at beløbsgrænserne for balancesum og nettoomsætning hæves, således at færre virksomheder omfattes, såfremt der er politisk ønske om at fastholde disse virksomheder i definitionen.

3.1.2.2. Godkendelse af udenlandske revisorer og revisionsvirksomheder

3.1.2.2.1. Gældende ret

Efter de gældende regler i revisorlovens § 10 kan revisorer, der i et andet EU/EØS-land eller i et land, som EU har indgået aftale med, er godkendt til at udføre lovpligtig revision, blive godkendt som revisorer i Danmark. Tilsvarende kan revisorer fra et tredjeland blive godkendt som revisor, hvis vedkommende kan godtgøre at have gennemført en uddannelse i udlandet, der kan sidestilles med den danske uddannelse til statsautoriseret revisor.

I begge tilfælde er det en betingelse for godkendelse, at de pågældende skal dokumentere deres kendskab til dansk lovgivning ved at bestå en egnethedsprøve.

Udenlandske revisionsvirksomheder kan blive godkendt i Danmark efter samme regler, som gælder for danske revisionsvirksomheder.

3.1.2.2.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

Ved ændringen af 8. selskabsdirektiv gives der mulighed for, at medlemslandene ved godkendelse af revisorer fra andre EU/EØS-lande eller lande, som EU har indgået aftale med, kan vælge mellem at pålægge en ansøger at gennemgå en prøvetid eller at bestå en egnethedsprøve.

Det foreslås, at en ansøger som hidtil som udgangspunkt skal aflægge egnethedsprøve. Hvis en ansøger dokumenterer at have dybdegående kendskab til den danske regulering af de for revisorer relevante emner, kan Erhvervsstyrelsen undlade at stille krav om bestået egnethedsprøve som betingelse for godkendelse.

Det foreslås endvidere, at de gældende krav for godkendelse af revisorer fra tredjelande videreføres, dog således at der indføres et krav om gensidighed. Dvs. at det tredjeland, der har godkendt ansøgeren til at udføre lovpligtig revision, på tilsvarende vis vil godkende danske godkendte revisorer.

Ved ændringsdirektivet indføres der regler om registrering af revisionsvirksomheder, der er godkendt i et andet medlemsland. Reglerne indebærer bl.a., at revisionsvirksomheden er omfattet af kvalitetskontrollen i hjemlandet, mens værtslandet alene kan føre tilsyn med de revisioner, der udføres på dettes område.

Det foreslås på denne baggrund, at der indsættes særskilt bestemmelse om godkendelse af revisionsvirksomheder fra andre medlemslande.

Lovforslaget følger Revisorkommissionens anbefalinger.

3.1.2.3. Accept, tilrettelæggelse og udførelse af revisionen

3.1.2.3.1. Gældende ret

Det gældende 8. selskabsdirektiv fastlægger ikke regler om tilrettelæggelse af en revision eller accept og fortsættelse af en revisionsopgave. Den gældende revisorlov regulerer heller ikke nærmere revisors eller revisionsvirksomhedens tilrettelæggelse af en revision eller accept og fortsættelse af en revisionsopgave udover stillingtagen til uafhængigheden. Der er dog bestemmelser, som regulerer f.eks. vurderingen af trusler mod uafhængigheden eller forhold vedrørende tilrettelæggelse af arbejdet som f.eks. krav til dokumentation af revisors erklæringer.

De internationale standarder, herunder standarden om kvalitetsstyring i revisionsvirksomheder, som udfylder god skik efter revisorlovens § 16 og § 28, indeholder krav til revisors eller revisionsvirksomhedens tilrettelæggelse af en revision eller accept og fortsættelse af en revisionsopgave

Ved lov nr. 468 af 17. juni 2008 fik Erhvervsstyrelsen hjemmel til at indføre de internationale standarder i dansk lovgivning, men denne hjemmel er ikke udnyttet. Det skyldes, at Europa-Kommissionen endnu ikke har udnyttet sin kompetence til at bestemme, at lovpligtig revision skal udføres efter de gældende internationale standarder.

Revisorloven indeholder regler om revisors fratræden mv. Imidlertid regulerer loven ikke det forhold, at den fratrædende revisor ikke er den revisor, der har afgivet den seneste erklæring, herunder også i relation til udlevering af alle relevante oplysninger.

Den gældende revisorlov angiver koncernrevisors ansvar og pligter i en bestemmelse om revisors dokumentationsforpligtelser i forbindelse med revision af koncerner. Koncernrevisors ansvar følger endvidere af regnskabslovgivningen.

3.1.2.3.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

Ændringsdirektivet indeholder nærmere bestemmelser om revisors eller revisionsvirksomhedens tilrettelæggelse af en revision og accept og fortsættelse af en revisionsopgave. Det foreslås, at kravene til accept og fortsættelse af en revisionsopgave indsættes i en ny bestemmelse i lovens § 15 a, og at kravene til tilrettelæggelse af arbejdet gennemføres i en bekendtgørelse.

Lovforslaget beskriver de handlinger, som revisionsvirksomheden skal foretage, inden den accepterer eller fortsætter en lovpligtig revision, herunder særligt i forhold til trusler mod uafhængigheden, og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler.

Desuden skal revisionsvirksomheden forud for eller når den fortsætter en revisionsopgave vurdere og dokumentere, at den ikke påtager sig en sag, som den ikke har den nødvendige tid, ressourcer og kompetente ansatte til at udføre korrekt. Ydermere indsættes krav om, at revisionsvirksomheden skal sikre, at revisor er godkendt til at afgive revisionspåtegningen på regnskabet.

Med hensyn til anvendelsesområdet har direktivet et mere snævert anvendelsesområde end revisorloven, da anvendelsesområdet for 8. selskabsdirektiv er lovpligtig revision, hvorimod revisorloven også omfatter andre erklæringer med sikkerhed m.v. for eksempel erklæringer om udvidet gennemgang og selskabsretlige erklæringer. Da lovforslaget har fokus på at undgå overimplementering af EU-reglerne, foreslås det, at bestemmelsen kun skal gælde for lovpligtig revision. Dog skal uafhængighedsreglerne, herunder om der foreligger trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors uafhængighed, som hidtil også gælde for andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

Lovforslaget udnytter direktivets mulighed for at fastsætte forenklede krav for accept og fortsættelse af en revisionsopgave af små virksomheder.

De nye EU-regler indeholder bestemmelser om tilrettelæggelse af en revisionsopgave, og der er mulighed for at fastsætte en mere forholdsmæssig anvendelse af revisionsstandarderne.

Den gældende bestemmelse i revisorloven indeholder hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler og standarder om etik, udførelse af revisionsopgaver og afgivelse af revisionspåtegninger, herunder udtalelse om ledelsesberetninger. Der er ligeledes hjemmel til at udstede regler om udførelse og afgivelse af andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

Bestemmelsen er i dag udnyttet i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013), der fastsætter nærmere regler om afgivelse af revisionspåtegninger, herunder udtalelse om ledelsesberetninger, samt om afgivelse af erklæringer om review (gennemgang) og afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed. Endvidere er bestemmelsen udnyttet i erklæringsstandarden for små virksomheder.

Det foreslås at præcisere, at Erhvervsstyrelsen - udover at kunne gennemføre nationale regler og standarder om etik, udførelse og afgivelse af revisionspåtegninger m.v. samt gennemføre internationale standarder, herunder en proportional anvendelse af standarderne ved revision af små virksomheder - også kan fastsætte krav eller standarder vedrørende tilrettelæggelse og udførelse af revisionsopgaver.

Med hensyn til anvendelsesområdet foreslås det, at kravene til tilrettelæggelse af arbejdet udelukkende skal finde anvendelse ved revision, hvilket svarer til ændringsdirektivets anvendelsesområde. Lovforslaget udnytter muligheden for lempeligere regler for tilrettelæggelse af arbejdet ved revision af små virksomheder.

Lovforslaget indfører lempeligere krav for revision af små virksomheder, for eksempel i forbindelse med accept og fortsættelse af en revisionsopgave. Endvidere vil der i forbindelse med udnyttelse af hjemlen til for eksempel at udstede regler om revisors pligt til at føre et register over overtrædelserne, herunder de foranstaltninger, der er truffet over for sådanne overtrædelser og for at ændre kvalitetsstyringssystemet, blive indført lempede regler for små revisionsvirksomheder.

De nye EU-regler udvider personkredsen, som den tiltrædende revisor har pligt til at rette henvendelse til.

Det foreslås at præcisere, at den tiltrædende revisor har pligt til at rette henvendelse til den fratrædende revisor. Såfremt den fratrædende revisor ikke er den revisor, der har afgivet den seneste erklæring på årsregnskabet m.v., skal den tiltrædende revisor også rette henvendelse til den revisor, der har afgivet den seneste erklæring.

Endelig indeholder lovforslaget nogle præciseringer og nye krav for koncernrevisor, herunder at koncernrevisors arbejdspapirer tillige skal dokumentere andre revisorers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet. Præciseringerne og de nye er en følge af gennemførelsen af ændringsdirektivet.

Lovforslaget følger Revisorkommissionens anbefalinger, dog ikke for så vidt angår bestemmelsernes anvendelsesområde, og dog således at EU-reglernes mulighed for at fastsætte lempeligere regler for revision af små virksomheder udnyttes.

3.1.2.4. Revisors rapportering

3.1.2.4.1. Gældende ret

Revisorloven indeholder en række rapporteringspligter for revisor i forbindelse med udøvelsen af dennes virksomhed.

Efter den gældende § 19 skal revisor afgive en revisionspåtegning på et regnskab, når revisor har afsluttet revisionen. De nærmere krav til revisionspåtegningens indhold er fastsat i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013).

Kravene til revisionspåtegningen og dens indhold følger af 8. selskabsdirektiv og de tidligere regnskabsdirektiver (Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 (4. selskabsdirektiv) og Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13. juni 1983 (7. selskabsdirektiv)).

Efter den gældende § 20 skal revisor føre en revisionsprotokol, når der udføres revision. Revisionsprotokollen er en ren national bestemmelse.

Endelig indeholder den gældende revisorlov regler om revisors underretningspligt til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) om formodede økonomiske forbrydelser.

Rapporteringspligten om økonomisk kriminalitet blev indsat i revisorloven i 2003 som supplement til hvidvasklovgivningen, så også andre former for økonomisk kriminalitet, som revisor blev opmærksom på, blev omfattet af en rapporteringspligt.

3.1.2.4.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

De nye EU-regler indeholder ændringer og nye krav til revisors rapporteringspligter.

Med ændringsdirektivet indføres krav om afgivelse af en fælles revisionspåtegning, hvis der er valgt flere revisorer til at udføre revisionen, ligesom der stilles krav om, at der altid skal oplyses om eventuel væsentlig usikkerhed om fortsat drift (going concern). Forordningen kræver derudover en række yderligere oplysninger i revisionspåtegningen, hvis der er tale om revision af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder).

Det foreslås, at kravet om afgivelse af fælles revisionspåtegning indsættes i revisorloven, mens de nærmere krav til revisionspåtegningens indhold som hidtil fastsættes i erklæringsbekendtgørelsen. I forbindelse med ændring af erklæringsbekendtgørelsen foreslås denne tilpasset de internationale revisionsstandarder. Herved skabes der samtidig en ramme, der gør det muligt at efterleve de yderligere oplysningskrav, der gælder ved revision af PIE-virksomheder. Ved ændringen af bekendtgørelsen vil der ligeledes blive set på oplysningspligter, der går videre end EU-reglerne og de internationale revisionsstandarder med henblik på at vurdere, om de fortsat skal gælde. Lovforslaget følger Revisorkommissionens anbefalinger på disse områder.

Det foreslås at ophæve revisorlovens krav om at føre en revisionsprotokol for andre virksomheder end PIE-virksomheder, da dette krav i EU-reglerne kun gælder for PIE-virksomheder. Revisorkommissionen har foreslået at fastholde kravet for alle revisioner og at fastholde de skærpede krav for revisionsprotokollen, der i dag gælder for PIE-virksomheder.

Ophævelsen af kravet om revisionsprotokol for andre virksomheder end PIE-virksomheder betyder ikke, at virksomhedens ledelse ikke længere vil få oplysningerne indeholdt i revisionsprotokollen. De internationale revisionsstandarder pålægger revisor at kommunikere en række oplysninger til den reviderede virksomheds ledelse, og der er ikke noget til hinder for, at virksomhedens ledelse aftaler med revisor, at der fortsat skal føres en revisionsprotokol. Med lovforslaget gives større valgfrihed ved, at det overlades til den enkelte virksomhed og revisor at aftale, hvad det passer bedst.

3.1.2.5. Etik og uafhængighed

3.1.2.5.1. Gældende ret

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af revisionsopgaver og andre erklæringsopgaver med sikkerhed og skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og omhu, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer endvidere, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu ved udførelsen af opgaven.

God revisorskik udvikles løbende i takt med udviklingen i samfundet og inden for branchen selv og synliggøres og udvikles især gennem domme, revisornævnskendelser, responsa, revisionsstandarder og -vejledning samt praksis.

Revisorlovens bestemmelser om uafhængighed er en rammebestemmelse og indeholder de overordnede og grundlæggende krav til uafhængighed. Bestemmelsen indeholder endvidere et forbud mod, at den eller

de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen for en virksomhed af interesse for offentligheden (PIE-virksomhed), må påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrådt som revisor.

Detailreglerne er fastsat i uafhængighedsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008)

Det er endvidere et krav, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i årsrapporten for en PIE-virksomheder, skal udskiftes senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven (partnerrotation). De pågældende revisorer kan herefter først påtage sig revisionsopgaven igen efter to år.

Efter de gældende bestemmelser må en revisionsvirksomhed i fem på hinanden følgende regnskabsår ikke have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde.

3.1.2.5.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

8. selskabsdirektiv fastlægger principperne for faglig etik, herunder revisors funktion i offentlighedens interesse, revisors integritet og objektivitet samt faglig kompetence og agtpågivenhed. Ved ændringsdirektivet bliver der indført et eksplicit krav om, at revisor skal udvise professionel skepsis under udførelse af en revision.

Det foreslås derfor at præcisere kravene til god revisorskik, så dette også omfatter kravet om at udvise professionel skepsis. Kravet om at udvise professionel skepsis vil også gælde ved andre opgaver end revision, så det følger revisorlovens bredere anvendelsesområde. Det er endvidere i overensstemmelse med den internationale begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed tilpasset dansk revisorlovgivning, som udgivet af FSR – danske revisorer.

De nye EU-regler skærper generelt kravene til revisors uafhængighed. Den nye forordning skærper yderligere kravene til uafhængighed ved revision af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), herunder kravene til partnerrotation, jf. ovenfor.

Det foreslås, at rammebestemmelsen om revisors uafhængighed ændres, så det præciseres, i hvilken periode uafhængighedskravene gælder. Der indsættes endvidere bestemmelser, der regulerer, hvordan revisor skal forholde sig til sin uafhængighed, hvis den reviderede virksomhed i regnskabsperioden overtages af, fusionerer med eller overtager en anden virksomhed.

Ændringsdirektivet udvider forbuddet mod at tage ansættelse hos en revisionskunde til også at gælde ved revision af andre virksomheder end PIE-virksomheder, ligesom forbuddet også udstrækkes til andre revisorer, der har deltaget i revisionen. Det foreslås, at bestemmelserne samles i en ny paragraf.

De mere detaljerede krav til uafhængighed foreslås som hidtil fastsat i uafhængighedsbekendtgørelsen.

Forordningen stiller en række krav til revisors uafhængighed ved revision af PIE-virksomheder. Dog er der i forordningen en række nationale optioner, som gør det muligt at nedbringe byrderne, som følger af disse krav. Regeringen lægger op til at disse optioner udnyttes.

Forordningen angiver en række ydelser, som revisor ikke må levere til en PIE-virksomhed, som revisor reviderer. Forordningen giver mulighed for at tillade, at revisor leverer visse skatteydelser og vurderingsydelser, hvis de generelle krav til uafhængighed er opfyldt, og opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber. Det foreslås at udnytte denne option i overensstemmelse med forordningen.

Forordningen indeholder endvidere en begrænsning for, hvor stor en andel af revisors honorar fra en PIE-virksomhed, der må vedrøre andre ydelser end revision. Begrænsningen udgør 70 pct. af revisionshonoraret. Forordningen giver mulighed at fastsætte, at den kompetente myndighed efter anmodning fra revisor undtagelsesvist kan fritage revisor for kravet i en periode på op til to år. Det foreslås at udnytte denne option i overensstemmelse med forordningen.

Den gældende bestemmelse om partnerrotation er flyttet fra direktivet til forordningen og vil dermed

fortsat kun gælde ved revision af PIE-virksomheder. I konsekvens heraf foreslås det at ophæve den gældende bestemmelse om partnerrotation i revisorloven.

Forordningen indeholder regler om, hvor stor en andel af revisors omsætning der må komme fra samme PIE-virksomhed. Hvis honoraret fra samme kunde i tre på hinanden følgende regnskabsår overstiger 15 pct., skal revisor drøfte forholdet med revisionsudvalget. Hvis revisionshonoraret fortsat overstiger 15 pct., skal revisionsudvalget beslutte, om revisor kan fortsætte revisionsopgaven i en periode, der ikke kan overstige to år.

Da der ikke i EU-reglerne er et tilsvarende krav for revision af ikke PIE-virksomheder, foreslås det at ophæve den gældende bestemmelse i revisorloven om, at revisor i fem på hinanden følgende regnskabsår højst må have 20 pct. af sin omsætning fra samme kunde.

Revisor skal dog fortsat være uafhængig i sit virke, og revisor skal derfor fortsat vurdere en trussel mod uafhængigheden som følge af en stor omsætning fra samme kunde og anvende sikkerhedsforanstaltninger til at reducere truslen til et acceptabelt niveau.

Lovforslaget følger Revisorkommissions anbefalinger, dog således at det foreslås at ophæve bestemmelsen om, at revisor højst må have 20 pct. af sin omsætning fra samme kunde, som kommissionen har foreslået videreført. Vedrørende udnyttelse af lempelsesmulighederne i forordningen har Revisorkommissionen alene analyseret fordele og ulemper.

3.1.2.6. Intern organisation og kvalitetsstyring samt kvalitetskontrol

3.1.2.6.1. Gældende ret

Revisorloven regulerer ikke nærmere revisionsvirksomhedens interne organisation udover kravet om, at revisionsvirksomheden skal have et kvalitetsstyringssystem, som skal dokumenteres. De gældende internationale standarder, herunder standarden om revisionsvirksomheders kvalitetsstyring udfylder begrebet god revisor- og kvalitetsstyringsskik og indeholder bestemmelser om revisionsvirksomheders interne organisation og kvalitetsstyringssystemet.

Erhvervsstyrelsen kan fastsætte regler om indholdet af kvalitetsstyringssystemet og dokumentationen for dets anvendelse. Bemyndigelsen hertil er i dag ikke udnyttet. Den lovpligtige kvalitetskontrol udføres i dag med udgangspunkt i den internationale standard om revisionsvirksomheders kvalitetsstyring, ISQC1.

I forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol kontrolleres det, om revisionsvirksomheden har etableret, implementeret og anvendt et kvalitetsstyringssystem. Derudover foretages en stikprøvekontrol af udvalgte erklæringsopgaver, for at teste, om erklæringsarbejde er udført i overensstemmelse med gældende standarder og i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem.

Pligten til at underkaste sig kvalitetskontrol omfatter alle godkendte revisionsvirksomheder og revisorer. Den lovpligtige kvalitetskontrol skal som minimum gennemføres hvert sjette år, og som minimum hvert tredje år i revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden.

3.1.2.6.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

De nye EU-regler indfører krav til revisionsvirksomheders interne organisation og stiller nogle minimumskrav til indholdet af kvalitetsstyringssystemet. Det foreslås, at den gældende bestemmelse om revisionsvirksomheders kvalitetsstyringssystem udvides, så krav om revisionsvirksomhedens interne organisation indsættes.

Erhvervsstyrelsens hjemmel til at fastsætte regler om indholdet af kvalitetsstyringssystemet udvides til også at omfatte krav til revisionsvirksomheders interne organisation. Det foreslås, at kravene til intern or-

ganisation, herunder kvalitetsstyringssystemet, således bliver gennemført i en bekendtgørelse og også finder anvendelse for andre erklæringer med sikkerhed.

Der indføres krav til revisionsvirksomheder om, at de som led i deres kvalitetsstyringssystem skal have en passende ordning, hvor deres ansatte kan indberette overtrædelser eller potentielle overtrædelser af revisorlovgivningen eller forordningen.

Lovforslaget følger Revisorkommissionens anbefalinger, dog således at direktivets lempelsesmuligheder vedrørende krav til intern organisation, herunder kvalitetsstyringssystemet, for revisionsvirksomheder, der udelukkende afgiver erklæringer vedrørende små virksomheder, udnyttes.

Den lovpligtige kvalitetskontrol udføres med udgangspunkt i kravene til revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyringssystem, men de internationale standarder, herunder ISQC1, udfylder fortsat begrebet god revisor- og kvalitetsstyringsskik og vil som hidtil indgå i vurderingen af, hvorvidt revisionsvirksomheden har etableret, implementeret og anvendt et kvalitetsstyringssystem.

Direktivet indeholder nye regler om tilsynsfrekvensen for den lovpligtige kvalitetskontrol af de revisionsvirksomheder, som alene reviderer virksomheder, der ikke er virksomheder af interesse for offentligheden, herunder at kvalitetskontrollen skal være risikobaseret. Det foreslås derfor, at tilsynsfrekvensen for revisionsvirksomheder, der kun reviderer små virksomheder ændres fra nu mindst hvert 6. år til en udvælgelse på grundlag af en risikoanalyse og at revisionsvirksomheder, der reviderer mellemstore og store virksomheder, herudover kontrolleres mindst hvert 6. år. Det forventes, at denne ændring vil betyde et årligt fald i antal lovpligtige kontroller fra ca. 220 til ca. 145.

Tilsynsfrekvensen for den lovpligtige kvalitetskontrol af PIE-virksomhederne er nu fastsat i forordningen til mindst hvert 3. år. For de revisionsvirksomheder, der kun reviderer små og mellemstore PIE-virksomheder, ændrer forordningen frekvensen fra mindst hvert 3. år til mindst hvert 6. år.

3.1.2.7. Revisionsudvalg

3.1.2.7.1. Gældende ret

Ifølge de gældende regler har børsnoterede virksomheder pligt til at etablere et revisionsudvalg. Finanstilsynet kan desuden fastsætte regler om revisionsudvalg i virksomheder, der er undergivet tilsyn af Finanstilsynet. De gældende regler indeholder desuden bestemmelser om, under hvilke forudsætninger virksomheden kan vælge at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af det samlede øverste ledelsesorgan og medlemmernes kvalifikationer.

Revisionsudvalgets opgaver er at overvåge regnskabsaflæggelsesprocessen, og om virksomhedens interne kontrolsystem og eventuelle interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt, samt at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet m.v. Udvalget skal desuden overvåge og kontrollere revisors uafhængighed, herunder særligt leveringen af yderligere tjenesteydelser til virksomheden. Hertil kommer, at det øverste ledelsesorgans forslag om valg af revisor skal være baseret på en indstilling fra revisionsudvalget.

Kravene til revisionsudvalget og dets opgaver følger af 8. selskabsdirektiv. Når bortses fra, at et revisionsudvalg skal bestå af medlemmer af virksomhedens øverste ledelsesorgan, udnytter bestemmelsen de undtagelsesmuligheder, som 8. selskabsdirektiv giver mulighed for.

3.1.2.7.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

De nye EU-regler indeholder nye/ændrede krav til et revisionsudvalg, herunder dets etablering, opgaver m.v.

Med lovforslaget gennemføres ændringsdirektivets bestemmelser om, at alle PIE-virksomheder skal etablere et revisionsudvalg. Det hidtidige krav om, at mindst et medlem skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision, er ændret til, at mindst et medlem skal have

kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision, og at revisionsudvalgets medlemmer samlet set skal have kompetencer af relevans for den reviderede virksomhed.

Med lovforslaget vil virksomheder af interesse for offentligheden, der som udgangspunkt vil være forpligtede til at etablere et revisionsudvalg, få mulighed for at lade udvalgets formand og udvalgets øvrige medlemmer vælge direkte på virksomhedens generalforsamling, idet det ikke længere vil være et krav, at udvalgets medlemmer samtidigt skal være medlem af virksomhedens øverste ledelsesorgan. Herved opnås en smidigere proces ved etableringen af et revisionsudvalg, ligesom personer med særlig indsigt i revision og regnskabsforhold ikke unødigt optager en plads i virksomhedens bestyrelse. Flertallet af medlemmerne af udvalget skal dog være uafhængige af virksomheden, medmindre alle samtidig er medlem af virksomhedens bestyrelse.

Det følger samtidigt af lovforslaget, at muligheden for at lade bestyrelsen varetage revisionsudvalgets funktioner foreslås bevaret. Herved sikres virksomhedernes fleksibilitet med hensyn til at organisere bestyrelsesarbejdet på den måde, som af den enkelte virksomhed vurderes mest hensigtsmæssig.

Undtagelsesmuligheder vedrørende forpligtelsen til at etablere et revisionsudvalg, som direktivet angiver for alternative investeringsforeninger samt visse selskaber, hvis eneste formål det er at udstede værdipairer med sikkerhedsstillelse i bestemt definerede aktiver, foreslås indsat i loven.

Endvidere gennemføres og videreføres de lempelsesmuligheder, som ændringsdirektivet giver mulighed for i forhold til små PIE-virksomheder,

Udvalgets opgaver udvides, så det nu skal underrette bestyrelsen/tilsynsorganet i virksomheden om resultatet af revisionen, herunder forklare, hvordan revisionen har bidraget til regnskabsaflæggelsens integritet og udvalgets rolle i processen. Revisionsudvalget skal fortsat overvåge regnskabsaflæggelsesproceduren, men skal yderligere fremsætte henstillinger eller forslag til at sikre integriteten heraf.

Herudover indeholder forordningen en række opgaver og forpligtigelser for revisionsudvalget, f.eks. i forbindelse med udbud ved valg af revisor.

Revisorkommissionens anbefalinger følges, dog åbnes der op for eksterne medlemmer ligesom den hidtil gældende adgang for bestyrelsens mulighed for at varetage revisionsudvalgets opgaver videreføres.

3.1.2.8. Organisering og tilrettelæggelse af det offentlige tilsyn og kvalitetskontrol

3.1.2.8.1. Gældende ret

Formålet med det offentlige tilsyn med revisionsvirksomhederne og revisorerne er at sikre og løfte kvaliteten af de erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor udfører, og dermed medvirke til at øge tilliden til virksomhedernes regnskaber.

Den gældende revisorlov angiver, at Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, herunder

- eksamen og efteruddannelse,
- kvalitetskontrol,
- undersøgelser,
- disciplinære sanktioner, og
- samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder.

Det er samtidigt bestemt, at Revisorkommissionen står for eksamen, at Revisortilsynet står for gennemførelsen af kvalitetskontrollen samt at Revisornævnet står for disciplinære sanktioner. Der indgår et mindretal af praktiserende revisorer i alle tre organer. Erhvervsstyrelsen gennemfører undersøgelser. Revisorkommissionen virker endvidere som rådgiver for Erhvervsstyrelsen i forbindelse med revisorloven.

Kvalitetskontrollen, undersøgelser og disciplinærsystemet finansieres af revisorbranchen.

3.1.2.8.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

De nye EU-regler vedrører også det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder og medfører behov for at ændre de gældende danske regler på området. De foreslåede ændringer skal også skabe rammer for, at forordningens bestemmelser om det offentlige tilsyn kan efterleves. Hertil kommer, at erfaringerne fra Revisortilsynet peger på, at kvalitetskontrollen med fordel kan effektiviseres og gøres mere risikobaseret.

Med lovforslaget foreslås den nuværende organisering af det offentlige tilsyn forenklet, så Revisortilsynet nedlægges bl.a. som følge af, at de nye EU-regler ikke tillader, at revisorer medvirker i sagsbehandlingen. Kontrollen og afgørelse om eventuelle reaktioner vil i stedet blive varetaget direkte af Erhvervsstyrelsen.

Formålet med kvalitetskontrollen er at højne revisionernes og revisorernes kvalitet. Kvalitetskontrollen vil derfor fremover have fokus på anbefalinger til forbedringer og opfølgning herpå. Mindre sager vil i den forbindelse i højere grad afsluttes med påbud eller påtale fremfor som nu, hvor sagerne indbringes for Revisornævnet og medfører mindre bødesanktioner, jf. afsnit 3.1.3.10.2.1. I sager, hvor der er tale om grove overtrædelser, foreslås der samtidig indført nye sanktionsmuligheder, så der kan sættes effektivt ind i denne type sager.

Revisorkommissionen foreslås ligeledes nedlagt og det foreslås, at der i stedet nedsættes et rådgivningsudvalg, Revisorrådet. Revisorrådet skal rådgive styrelsen om generelle forhold i revisorlovgivningen, herunder f.eks. faglige vurderinger i forbindelse med forberedelse af lovgivning, og i forbindelse med styrelsens varetagelse af det offentlige tilsyn med revisorerne. Endvidere skal rådet bistå Erhvervsstyrelsen i forhold til reglerne om de forskellige eksamener for revisorer.

Med inspiration i den ordning, der gælder for opnåelse af beskikkelse som advokat, hvor Justitsministeriet, jf. retsplejelovens § 119, stk. 5, fastsætter regler om bl.a. afholdelse af eksamen for at opnå beskikkelse som advokat, og hvor Advokatsamfundet forestår afholdelse af denne eksamen, foreslås det, at der etableres adgang til at henlægge afholdelsen af eksamener til andre. Konkret er det således hensigten, at afholdelsen af revisoreksamen m.m. skal forestås af FSR – danske revisorer. Henlæggelsen af afholdelsen af eksamener til FSR – danske revisorer sker med respekt af Erhvervsstyrelsens og FSR's forskellige roller som henholdsvis ansvarlig myndighed og brancheorganisation, således at man kan drage fordel af styrelsens myndighedskompetencer og FSR's branche-indsigt til at sikre en effektiv op gaveløsning, hvilket vil være til gavn for såvel samfundsmæssige hensyn som revisorbranchens forhold.

Revisornævnet bevares, men dets rolle bliver ændret, så nævnet fremover alene skal behandle mere alvorlige overtrædelser af revisors pligter samt af ledelsens pligter efter de nye EU regler. Samtidig foreslås det, at nævnet får de nødvendige disciplinære beføjelser i forhold til sager om alvorlige overtrædelser, herunder som foreslået af Revisorkommissionen mulighed for betinget frakendelse, midlertidigt forbud mod at revisor varetager bestemte funktioner og mulighed for at fordoble bødeniveauet.

Erhvervsstyrelsen får som følge af de nye EU-regler desuden nogle nye opgaver:

- Etablering af en whistleblower-ordning og opfølgning på modtagne oplysninger.
- Overvågning af udviklingen på markedet for revision af PIE-virksomheder og udarbejdelse af en rapport herom hvert 3. år til Europa-Kommissionen m.fl.
- Tilsyn med PIE-virksomheders ledelsesmedlemmers overholdelse af de pligter, der er pålagt efter forordningen, og de bestemmelser, der er en følge af ændringsdirektivet.

3.1.2.9. Sanktioner og offentliggørelse

3.1.2.9.1. Gældende ret

Revisorloven fastsætter disciplinære sanktioner for revisorer og revisionsvirksomheder. En revisor, der tilsidesætter sine pligter ved udførelsen af erklæringsopgaver, kan således af Revisornævnet tildeles en

advarsel eller pålægges en disciplinær bøde på ikke over 300.000 kr. På samme måde kan en revisionsvirksomhed pålægges en bøde på op til 750.000 kr. Revisornævnet kan endvidere frakende revisor godkendelsen tidsbegrænset eller indtil videre, hvis revisor gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed.

Endvidere er Revisornævnet forpligtiget til at offentliggøre sine kendelser. Som udgangspunkt offentliggøres kendelser med oplysning om indklagedes navn. Efter udløbet af det første hele kalenderår efter kendelsens afsigelse, anonymiseres afgørelsen.

Erhvervsstyrelsen kan offentliggøre resultatet af en undersøgelse. Efter praksis offentliggøres resultatet af en undersøgelse alene i principielle sager med oplysning om identiteten på den fysiske og juridiske person.

Revisortilsynet offentliggør ikke sine afgørelser.

Indbringelse af klager for Revisornævnet kan foretages af offentlige myndigheder, herunder Revisortilsynet i forbindelse med kvalitetskontrollen af revisionsvirksomhederne, samt af private.

3.1.2.9.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

3.1.2.9.2.1. Revisorer og revisionsvirksomheder

Hvor 8. selskabsdirektiv blot foreskrev, at medlemsstaterne skulle sikre effektive sanktioner, indeholder de nye EU-regler detaljerede krav til sanktioner.

Lovforslaget er udformet i overensstemmelse med ændringsdirektivet, så en revisor i op til tre år vil kunne forbydes at udøve lovpligtig revision, funktioner i en revisionsvirksomhed eller i en virksomhed af interesse for offentligheden. Med hensyn til størrelsen af disciplinære bøder foreslås det, at en disciplinærbøde i særligt grove tilfælde kan forhøjes op til 600.000 kr. for en revisor og op til 1.500.000 kr. for en revisionsvirksomhed. Bøder i dette niveau anses efter danske forhold tilstrækkeligt afskrækkende.

Lovforslaget gennemfører en anbefaling fra Revisorkommissionen om at indføre betinget frakendelse af revisors godkendelse som en ny sanktion.

Lovforslaget følger endvidere Revisorkommissionens anbefaling om at tydeliggøre, at Revisornævnet i forbindelse med vurderingen af, om der er grundlag for at statuere frakendelse i en konkret sag, i højere grad lægger vægt på, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Der gælder derfor et skærpet vurderingsgrundlag i forhold til det som kendes fra f.eks. advokater.

Ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor er der ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe en revisionsvirksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Det er derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende indbringelse af sager for Revisornævnet. Således vil Erhvervsstyrelsen, der fremover forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, kunne afslutte sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud. Det vurderes, at det vil medføre, at Erhvervsstyrelsen fremover årligt vil indbringe ca. 45 sager mod nu ca. 70 sager for Revisornævnet. Dog vil indbringelse for nævnet ske i gentagelsestilfælde af en forseelse. Det foreslås samtidig præciseret i lovbemærkningerne, at nævnet forudsættes at anlægge et tilsvarende vurderingsgrundlag i forhold til mindre alvorlige forseelser, der indbringes af private. Praksisændringen vil give nævnet mulighed for at afsætte flere ressourcer til behandlingen af de alvorligere sager og dermed behandle disse hurtigere, hvilket vil styrke retsfølelsen og hensynet til de implicerede parter

Ved vurderingen af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutningstagen om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som i dag vil kunne medføre en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet. Erhvervsstyrelsen

vil konkret vurdere, om en forseelse kan anses som værende mindre alvorlig. Praksisændringen skal ses i sammenhæng med den omlægning af kvalitetskontrollen, der samtidig sker, og hvorefter kvalitetskontrollen vil have fokus på anbefalinger til forbedringer og opfølgning herpå.

De nye EU-regler medfører en pligt til at offentligøre alle sanktioner, som pålægges af Erhvervsstyrelsen i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol og undersøgelser samt af Revisornævnet.

Lovforslaget udnytter en option i direktivet, så identiteten på fysiske personer og enkeltmandsvirksomheder ikke offentliggøres. Det foreslås dog, at der ved frakendelse af godkendelsen, nedlæggelse af midlertidigt forbud mod revisors udførelse af revision og udøvelse af visse funktioner i en PIE eller revisionsvirksomhed, sker offentliggørelse af identiteten på en fysisk person, idet det anses for nødvendigt at advare regnskabsbrugerne og offentligheden herom. Bortset fra disse undtagelser vil det således alene være for revisionsvirksomheder, at der fremover vil ske offentliggørelse af sanktioner med angivelse af identiteten.

Med lovforslaget indføres endvidere mulighed for, at Erhvervsstyrelsen kan offentliggøre resultatet af en kvalitetskontrol, hvis henstillinger i forbindelse med kvalitetskontrollen ikke følges. Erhvervsstyrelsen kan ligeledes offentliggøre, at en undersøgelse er eller vil blive iværksat. Muligheden herfor er tiltænkt tilfælde, hvor iværksættelsen er foranlediget af offentlig omtale.

Oplysninger, om at fysiske personer har overtrådt lovgivningen, vil kunne være oplysninger omfattet af persondatalovens §§ 6-8. Offentliggørelse af sanktionerne frakendelse af godkendelsen, og nedlæggelse af midlertidigt forbud mod revisors udførelse af revision og udøvelse af visse funktioner i en PIE-virksomhed eller i en revisionsvirksomhed ligger dog inden for rammerne af persondataloven. Det skyldes, at offentliggørelse af sådanne sanktioner er nødvendige af hensyn til udførelsen af en opgave i samfundets interesse, da der foreligger et behov for at oplyse regnskabsbrugerne herom. Offentliggørelserne ligger også inden for rammerne af databeskyttelsesdirektivets artikel 7.

Offentliggørelse af sanktioner pålagt juridiske personer skal ske med oplysning af identiteten på den juridiske person, medmindre offentliggørelsen af identiteten vil være en alvorlig trussel mod de finansielle markeders stabilitet eller en igangværende strafferetlig efterforskning, eller offentliggørelsen vil forvolde uforholdsmæssig stor skade, f.eks. for den juridiske person, investorer eller andre.

Lovforslaget er med hensyn til offentliggørelse af sanktioner udarbejdet med baggrund i anbefalingerne i Justitsministeriets betænkning nr. 1516/2010 om offentlige myndigheders offentliggørelse af kontrolresultater, afgørelser m.v. Oplysninger om, at juridiske personer har overtrådt revisorlovgivningen og er blevet pålagt en sanktion kan ikke i sig selv anses for fortrolige, og er dermed ikke undergivet tavshedspligt, ligesom oplysninger herom ikke er omfattet af persondataloven. Imidlertid bør offentliggørelse af oplysninger om juridiske personer som udgangspunkt kun være offentlig tilgængelige, så længe oplysningerne anses for nødvendige i forhold til de samfundsmæssige hensyn bag offentliggørelsen. Dette er bl.a. baggrunden for, at lovforslaget foreskriver anonymisering af identiteten på juridiske personer 2 år efter datoen for offentliggørelsen.

Ved offentliggørelsen indføres der en pligt for Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet til, såfremt afgørelsen eller kendelsen indbringes for Erhvervsankenævnet eller domstolene, at offentliggøre status samt det efterfølgende resultat af en sådan indbringelse.

3.1.2.9.2.2. Medlemmer af ledelsesorganer i virksomheder af interesse for offentligheden

De nye EU-regler medfører - foruden ændrede regler for revisorer - tillige en række krav til medlemmer af ledelsesorganer i virksomheder af interesse for offentligheden. Ændringsdirektivet indeholder krav om indførelse af disciplinære sanktioner for sådanne medlemmer for tilsidesættelse af forpligtelser efter revisorloven eller forordningen. Der kan f.eks. være tale om forpligtelsen til udbud ved valg af revisor eller til at etablere et revisionsudvalg. De sanktioner, der er tale om, er bl.a. administrative sanktioner i form af disciplinære bøder samt forbud på op til tre år mod, at pågældende udøver funktioner i revisionsvirksomhed/PIE-virksomhed.

Det foreslås, at Revisornævnet gøres kompetent til at behandle klager vedrørende tilsidesættelse af de nævnte forpligtelser, idet det er mest hensigtsmæssigt, at Revisornævnet behandler klager over tilsidesættelse af forpligtigelser, der står i revisorlovgivningen. Det sikres samtidig, at nævnet ved behandlingen af disse sager er sammensat med personer med ledelsesmæssig erfaring fra PIE-virksomheder.

Det foreslås, at Revisornævnet kan pålægge sanktioner i form af advarsel, bøde op til 300.000 kr. eller et tidsbegrænset forbud op til tre år mod, at vedkommende generelt i virksomheder af interesse for offentligheden kan være medlem af det øverste ledelsesorgan, direktion eller revisionsudvalg.

Med hensyn til offentliggørelse af Revisornævnets kendelser vil gælde tilsvarende regler som nævnt overfor under pkt. 3.1.2.9.2.1.

3.1.3. Ændringer i anden lovgivning

3.1.3.1. Revisors valgperiode

3.1.3.1.1. Gældende ret

Efter selskabslovgivningen vælges revisor på generalforsamlingen for en bestemt periode eller uden tidsbegrænsning. Revisors hverv består, indtil en ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen eller af en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt. Lov om erhvervsdrivende virksomheder indeholder ikke nærmere materielle regler om revisors valgperiode.

Det følger af revisorloven, at i PIE-virksomheder skal den revisor, der underskriver revisionspåtegningen, udskiftes senest syv år efter at være udpeget til opgaven, og pågældende kan først udpeges til samme opgave efter to år.

3.1.3.1.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

Ifølge forordningen skal revisor i PIE-virksomheder vælges for en periode af mindst et år, og den samlede varighed af revisors valgperiode må ikke overstige 10 år. Baggrunden for begrænsningen i revisors valgperiode er at styrke revisors uafhængighed og at øge konkurrencen på revisionsmarkedet.

Forordningen giver dog mulighed for at forlænge valgperioden så en virksomhed kan forlænge revisors samlede valgperiode til maksimalt 20 år, hvis der gennemføres en udbudsprocedure vedrørende lovpligtig revision, eller 24 år, hvis mere end én revisor eller mere end et revisionsfirma efter afslutningen af den maksimale varighed på 10 år samtidig udfører en revisionsopgave.

Lovforslaget udmønter begge muligheder for at forlænge revisors valgperiode. Baggrunden herfor er der ikke stilles videre krav til danske virksomheder end de krav, der følger af EU-reglerne.

Muligheden for at forlænge den maksimale periode ved valg af yderligere en revisor kan føre til, at mindre revisionsvirksomheder i større udstrækning vil kunne komme i betragtning som 2. revisor. Det kan på sigt medvirke til at forøge antallet af revisionsvirksomheder, der kan udføre revision i PIE-virksomhedssegmentet og vil dermed modvirke en markedskoncentration.

Bestemmelserne indføres i selskabsloven. Herved finder bestemmelserne også anvendelse for finansielle virksomheder, da den finansielle lovgivning henviser til selskabslovgivningen. Derudover indsættes bestemmelsen i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

Revisorkommissionen har alene analyseret fordele og ulemper ved udnyttelse af optionen.

3.1.3.2. Forbud mod aftaler om begrænsning af valg af revisorer

3.1.3.2.1. Gældende ret

Årsregnskabsloven regulerer, hvorvidt en virksomhed er underlagt revisionspligt. Hvordan revisor ud-

peges, reguleres i de respektive særlove – selskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde og lov om erhvervsdrivende virksomheder.

I kapitalselskaber vælges revisor som hovedregel af generalforsamlingen med simpelt stemmeflertal. Som udgangspunkt kan enhver godkendt revisor udnævnes. Selskabsloven forholder sig ikke til spørgsmålet om, hvorvidt kredsen af revisorer, der kan vælges, kan indsnævres.

Revisor for en erhvervsdrivende fond udpeges af bestyrelsen. Dog er der en – begrænset – mulighed for, at stifter i en periode efter stiftelsen kan udpege revisor i vedtægten.

Lov om erhvervsdrivende virksomheder regulerer hverken, hvordan revisor udpeges eller, hvorvidt valget af revisor kan begrænses. Loven regulerer alene helt overordnede principper for revisors funktion, herunder ledelsens pligt til at give revisor oplysninger.

3.1.3.2.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

Med de nye EU-regler indføres et forbud mod "begrænsninger af valgmulighederne for generalforsamlingen af aktionærer eller medlemmer af den reviderede virksomhed" ved udpegning af revisor. Eksisterende begrænsninger bliver ved ikrafttrædelsen ugyldige. Det nye forbud angår alene valg af revisor med henblik på udførelse af lovpligtig revision – ikke valg af revisor med henblik på andre ydelser.

Forbuddet foreslås gennemført i dansk ret i de respektive særlove. I selskabsloven foreslås de almindelige regler om valg af revisor suppleret med et forbud mod begrænsning af valg af revisor i selskabets vedtægter eller anden aftale. I lov om erhvervsdrivende virksomheder foreslås ligeledes indsat et konkret forbud mod begrænsning af valg af revisor i virksomhedens vedtægter eller anden aftale.

For så vidt angår erhvervsdrivende fonde er det imidlertid valgt ikke at foreslå en parallel gennemførelse af forbuddet ud fra den betragtning, at da en fond er selvejende, er der ikke – som i kapitalselskaber og erhvervsdrivende virksomheder – en ejerkreds, hvis valgmuligheder skal beskyttes.

Da en begrænsning af valget af revisor først får betydning, når en ny revisor skal vælges, foreslås det, at de nye bestemmelser først finder anvendelse i forbindelse med det førstkommende valg af revisor efter lovens ikrafttrædelse. Eventuelle eksisterende aftaler om begrænsning af valget af revisor bevarer deres gyldighed indtil dette tidspunkt.

Lovforslaget følger Revisorkommissionens anbefalinger.

3.1.3.3. Revisors afskedigelse, minoritetsbeskyttelse

3.1.3.3.1 Gældende ret

Regler om valg og afskedigelse af revisor fremgår for de forskellige virksomhedstyper af de respektive love f.eks. selskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde og lov om visse erhvervsdrivende selskaber. Generelt er det således, at revisor alene kan afsættes af det organ, som har valgt revisor.

3.1.3.3.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

De nye EU-regler indeholder nye/ændrede krav, hvorefter aktionærer, der besidder mindst 5 pct. af stemmerettighederne eller af kapitalen i en PIE-virksomhed, og tilsynsmyndigheden skal have adgang til at anlægge retssag om afskedigelse af revisor, hvis der er en gyldig grund hertil.

Lovforslaget udmønter dette ved, at der i de respektive selskabslove foreslås indsat bestemmelser om, at revisor i PIE-virksomheder kan afsættes ved dom, hvis et begrundet forhold giver anledning hertil. En retssag kan anlægges af en eller flere kapitalejere, som tilsammen repræsenterer mindst 5 pct. af stemmerettighederne eller virksomhedskapitalen. Søgsmålsret foreslås endvidere tillagt Erhvervsstyrelsen som tilsynsmyndighed for godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Lovforslaget følger Revisorkommissionens anbefalinger.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

Ressourcemæssigt vil de foreslåede ændringerne af det offentlige tilsyn betyde mindre ressourceforbrug og færre udgifter på nogle områder. Omvendt betyder en øget risikobaseret kontrol, at der må forventes i øget grad at være fejl og mangler i de sager, som kontrolleres, hvilket medfører et øget ressourceforbrug. Erhvervsstyrelsen vil endvidere fra Revisortilsynet overtage opgaven med at indbringe sager for Revisornævnet, hvilket også medfører et øget ressourceforbrug. Endelig betyder de nye EU-regler, at Erhvervsstyrelsen skal løse en række nye opgaver, som ligeledes vil medføre udgifter og et ressourceforbrug.

Samlet set forventes der derfor i de første år kun et mindre fald i det nuværende ressourcetræk på ca. 1 årsværk.

Lovforslaget vil medføre, at der skal foretages systemtilpasninger af Erhvervsstyrelsens it-systemer, der understøtter tilsynet med revisorer. Ændringerne relaterer sig til bl.a. indførelse af en whistleblower ordning, indberetning af oplysninger om honorarer vedr. PIE-virksomhedskunder samt mulighed for at differentiere kvalitetskontrollen på grundlag af dels revisionsvirksomhedernes kundestørrelser og dels en risikovurdering. Disse udgifter forventes at udgøre under 1 million kr. samt 1 årsværk. Udgifterne til systemtilpasninger vil blive dækket af det gebyr, som opkræves årligt hos alle revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed. Gebyret dækker også over etablering og drift af de digitale systemer, som er nødvendige for det offentlige tilsynssystem.

Lovforslaget om bemyndigelse til fastsættelse af regler til fremme af den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og om kontrollen med denne revision vurderes ikke at have økonomiske eller administrative konsekvenser for kommuner, kommunale fællesskaber og regioner.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Lovforslaget indeholder såvel ændringer, der medfører administrative lettelser, som ændringer, der medfører administrative byrder for virksomhederne. En stor del af lovændringerne vil ikke medføre nye konsekvenser for revisorvirksomhederne, idet revisionsvirksomhederne allerede i dag efterlever disse krav, for eksempel som følge af de revisionsstandarder, som branchen følger, og der er således ikke er tale om nye byrder.

Lovforslaget vil dog netto medføre løbende administrative lettelser på 14,3 mio. kr. årligt. Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har estimeret, at lovforslaget vil medfører følgende lettelser og byrder opdelt på delelementer:

Delelement	**AMVAB-måling (mio. kr.)**
Dokumentationskrav ved koncernrevision	0,4
Årsberetning over foranstaltninger mod overtrædelser	10,9
Indførelse af stamkort	15,5
Færre PIE revisioner	-18,1
Færre kvalitetskontroller	-18,2
Minus krav om revisionsudvalg	- 4,8
I alt	- 14,3

For så vidt angår dokumentationskrav ved koncernrevision, årsberetning over foranstaltninger mod overtrædelser og indførelse af stamkort er der tale om krav, som direkte følger af ændringsdirektivet, og som således skal gennemføres i dansk ret.

For så vidt angår besparelserne vil der være tale om, at den reelle besparelse er lig med den potentielle besparelse. For det første vil der være et færre antal virksomheder som er underlagt specifikke forudsætninger og krav som virksomheder af interesse for offentligheden. Da en revisorer ifølge god revisorskik

ikke må tage et højere honorar end nødvendigt, forventes det, at 100 procent af de virksomheder, som nu ikke længere er underlagt de strengere PIE krav, ikke længere vil blive revideret i henhold til kravene. For det andet vil det i forhold til faldet i antallet af kvalitetskontroller være Erhvervsstyrelsen, som bestemmer udtagelsen.

Revisorbranchen vil samlet set med lovforslaget opleve en væsentlig lettelse i udgifterne til kontrol. Den største byrde ved kontrollen kan henføres til udgiften til kvalitetskontrollanten og de interne ressourcer, som revisionsvirksomhederne skal stille til rådighed i forbindelse med en kontrol. Den ændrede tilsynsfrekvens betyder, at færre revisionsvirksomheder udvælges til kontrol og dermed falder den samlede omkostning til kontrol betydeligt. I forhold til gebyret, som opkræves hos alle revisorer, der er tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed, vil der samlet set være tale om et mindre fald.

Med lovforslaget udnyttes de muligheder for nationalt at stille mindre strenge krav der er i direktivet og forordningen. På de områder, hvor det er op til virksomhederne at vælge hvilke krav, de vil følge, forventes det, at virksomhederne vil vælge de krav, som er mest hensigtsmæssige for virksomheden. Det er ikke muligt kvantitativt at opgøre, hvor stor en del af virksomhederne, der vil vælge at opfylde de mindre strenge krav eller det kvantitative udbytte heraf.

Lovændringerne medfører administrative omstillingsomkostninger på 42,4 mio. kr.. Disse omkostninger vedrører gennemførelse af en række nye EU relaterede krav. Det drejer sig for det første om, hvorledes virksomhederne skal tilrettelægge og udføre deres erklæringsopgaver. For det andet drejer det sig om revisionsvirksomhedernes pligt til at indføre en whistleblower ordning og for det tredje om indførelse af de internationale standarder i revisorloven.

6. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne.

7. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen konsekvenser for miljøet.

8. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget gennemfører de regler i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (8. selskabsdirektiv), som medlemsstaterne har pligt til at gennemføre. Direktivet er et minimumsdirektiv.

Lovforslaget sikrer, at revisorloven er i overensstemmelse med bestemmelserne i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

På de områder, hvor direktivet og forordningen giver mulighed for nationalt at fastsætte lempeligere krav, er disse muligheder udnyttet, ligesom den overimplementering, som der er i den hidtil gældende revisorlov, fjernes.

På et område har regeringen dog med lovforslaget valgt at en fastholde national særregel. Det drejer sig om anvendelsesområdet, hvor de nugældende bestemmelser om, at alle erklæringer med sikkerhed er omfattet, fastholdes.

9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Advokatsamfundet/advokatrådet, Akademikernes Centralorganisation, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Arbejdsmarkedets Erhvervssygdomssikring (AES), ATP, Børsmæglerforeningen, Centralorganisationens Fællesudvalg, CEPOS, CEVEA, Copenhagen Business School, Danish Venture Capital and Private Equity Association, Danmarks Apotekerforening, Danmarks Rederiforening, Dansk Skibskredit A/S,

Dansk arbejdsgiverforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Eksportforening, Dansk Energi, Danske Forening for International Motorkøretøjsforsikring (DFIM), Dansk Investor Relations Forening (DIRF), Dansk Iværksætterforening, Dansk Kredit Råd, Dansk Landbrugsrådgivning, Dansk Management Råd, Dansk Metalarbejderforbund, Dansk Pantebrevsforening, Dansk Standard, Danske Advokater, Danske Arkitektvirksomheder, Danske Dagblades Forening, Danske Forsikringsfunktionærers Landsforening, Danske Maritime, Danske Regioner, DE - Dansk Erhverv, Den Danske Aktuarforening, Den Danske Dommerforening, Den Danske Finansanalytikerforening, Den danske fondsmæglerforening, Det Liberale Erhvervsråd, Det Nationale Netværk af Virksomhedsledere, Det Økonomiske Råd, DI - Dansk Industri, Eksportkreditfonden, Eksportrådet, Foreningen af Danske Forsikringsmæglere og Forsikrings Agenturer (FDFA), Finansanalytiker, Finansforbundet, Finanshuset i Fredensborg A/S, Finans og Leasing, Finansrådet, Finanssektorens arbejdsgiverforening, First North, Forbrugerrådet, Foreningen af Forretningsførere for Udenlandske Forsikringsselskaber, Foreningen af interne revisorer, Foreningen af J. A. K. Pengeinstitutter, Foreningen af Danske Revisorer, Foreningen af Freelance Bogholdere, Foreningen af Rådgivende Ingeniører, FOREX, Forsikringsmæglerforeningen, Forsikring og Pension, FTF, FSR - danske revisorer, Funktionærernes og Tjenestemændenes Fællesråd, Færøerne landsstyre, Garantiformuen, Genvindingsindustrien, Grønlands selvstyre, GXG Markets, HK, Håndværksrådet, IDA, Investeringsfondsbranchen, IT-branchen, KL – Kommunernes Landsforening, Kommunekredit, Kooperationen, Kristelig Arbejdsgiverforening, Kristelig Fagbevægelse, Kuratorforeningen, Københavns Kommune, Københavns Universitet, Landbrug og Fødevarer, Landscentret, Landsforeningen af forsvarsadvokater, LD - Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Lederne, LIF – Lægemiddelindustriforeningen, LO, Lokale Pengeinstitutter, Nasdaq OMX, Nationalbanken, Offentligt Ansattes Organisationer, Parallelimportørforeningen af lægemidler, Realkreditforeningen, Realkreditrådet, Regionale Banker, Revifora – foreningen for revision, økonomi og ledelse, Revisornævnet, Rigsombuddet på Færøerne, Rigsombudsmanden i Grønland, Rigsrevisionen, Sammenslutningen af danske andelskasser, SALA - Sammenslutningen af Landbrugets Arbejdsgiverforeninger, Skatteborgerforeningen, Skibs- og Bådebyggeriets Arbejdsgiverforening, Skibsværftsforeningen, Syddansk Universitet, Telekommunikationsindustrien i Danmark, Videncentret for Landbrug, VP Securities, Western Union, Aalborg Universitet, Aarhus Universitet.

10. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Ingen
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet m.v.	På sigt forventes et fald i det gebyr, der dækker det offentlige tilsyn med revisor mv.	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.	Revisorbranchen vil få mindre udgifter til kvalitetskontrol, idet frekvensen for kvalitetskontrol ændres. Færre virksomheder defineres som virksomheder af interesse for offentligheden, og bliver dermed fritaget for en række krav. Besparelserne er beregnet til at udgøre 41,1 mio. kr. årligt.	Lovforslaget indeholder en række ændringer, der medfører øgede byrder for revisorerne og/eller virksomhederne. Der er primært tale om ændringer der følger af direktivet, og som derfor er pligtigt at gennemføre i dansk ret. Udgifterne er beregnet til at udgøre 26,8 mio. kr. årligt.

Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget gennemfører de regler i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (8. selskabsdirektiv), som medlemsstaterne har pligt til at gennemføre. Direktivet er et minimumsdirektiv. Lovforslaget sikrer, at revisorloven er i overensstemmelse med bestemmelserne i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Det foreslås, at fodnoten til revisorlovens titel affattes på ny, så den indeholder en opdateret oversigt over alle gældende EU-forskrifter, som udgør revisorlovens EU-retlige baggrund.

Den ændrede affattelse skyldes vedtagelsen af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EF af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, som gennemføres med lovforslaget.

Til nr. 2

Det foreslås at affatte overskriften til kapitel 1 på ny som følge af forslagets § 1, nr. 6, hvorefter der foreslås indsat en definitionsbestemmelse. Overskriften til kapitel 1 bliver herefter lovens anvendelsesområde og definitioner med underoverskriften anvendelsesområde.

Til nr. 3

Forslaget til ændring af *§ 1, stk. 3,* er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 19, om ændring af revisorlovens § 16 samt § 1, nr. 87, om indsættelse af §§ 44 a og b.

Til nr. 4

Efter de gældende regler er kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner omfattet af lovens § 21, stk. 3. For revisionen gælder således skærpede krav til revisors uafhængighed, herunder krav om partnerrotation, krav om yderligere oplysninger i revisionsprotokollen og krav om, at revisor skal offentliggøre en rapport om gennemsigtighed. Revisor er endvidere underlagt skærpede krav til den lovpligtige kvalitetskontrol.

I betænkning nr. 1487/2006 fra udvalget om kommunal og regional revision er om begrundelsen for, at de skærpede uafhængighedsregler skal gælde for den kommunale og regionale revision, bl.a. anført, at kommunernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og at hensynet til bedst muligt at sikre tilliden til den kommunale revision er tungtvejende. I forbindelse med gennemførelsen af den gældende revisorlov (lov nr. 468 af 17. juni 2008 med senere ændringer) gennemførtes de samme skærpelser af reglerne om den kommunale og regionale revision som af reglerne om revisionen af de øvrige PIE virksomheder. Der blev herved i bemærkningerne til lovforslaget (lovforslag nr. L 120 2007/2008, 2. saml.) bl.a.

henvist til, at kommunernes og regionernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, og at de skærpede krav vil kunne medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale revision og dermed kontrollen med den kommunale og regionale regnskabsaflæggelse.

Det følger endvidere af § 42, stk. 1, 2. pkt., i lov om kommunernes styrelse, henholdsvis § 28, stk. 1, 2. pkt., i regionsloven, at den kommunale og regionale revision skal være sagkyndig og uafhængig. Disse bestemmelser indebærer *for det første*, at det er en offentligretlig forpligtelse for kommunalbestyrelsen henholdsvis regionsrådet at påse, at den revision, kommunalbestyrelsen/regionsrådet antager som kommunens/regionens revisor, opfylder revisorlovens krav til sagkundskab og uafhængighed. Bestemmelserne indebærer *for det andet*, at de gældende kommunalretlige krav til den kommunale og regionale revisions sagkundskab og uafhængighed gælder ved siden af revisorlovens krav til sagkundskab og uafhængighed. Disse bestemmelser gælder uændret, uafhængig af dette forslag.

Det foreslås, jf. forslaget til § 1 a, nr. 3, at kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner ikke skal være omfattet af definitionen af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE virksomheder).

Når kommuner, kommunale fællesskaber og regioner ikke fremover defineres som PIE virksomheder, vil de som udgangspunkt ikke længere være omfattet af de skærpede regler om revisionen, som gælder for PIE virksomheder, ligesom revisionen ikke vil ikke være omfattet af de skærpede regler, som gælder for revisionen i dag. Samtidig vil kravene i den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden ikke gælde for revisionen.

Kommunernes og regionernes økonomiske forvaltning er af stor offentlig interesse, jf. ovenfor, og strenge krav til revisionen af disse myndigheder vil medvirke til at styrke offentlighedens tillid til den kommunale og regionale revision og dermed kontrollen med den kommunale og regionale regnskabsaflæggelse. Offentlighedens velbegrundede interesse i kommunernes og regionernes økonomiske forvaltning har således fuldt ud samme vægt som ved indførelsen af de gældende regler. Navnlig af hensyn til offentlighedens tillid til den kommunale og regionale revision og dermed kontrollen med den kommunale og regionale regnskabsaflæggelse er der således grund til at opretholde og fastsætte strenge krav til den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og kontrollen med revisionen.

På denne baggrund foreslås det, at der i *§ 1, stk. 4*, gives Erhvervs- og vækstministeren bemyndigelse til efter forhandling med Social- og indenrigsministeren at fastsætte regler til fremme af den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og om kontrollen med denne revision. De regler, der vil blive fastsat, vil supplere de gældende regler i revisorloven herom.

Der er i lovforslaget generelt lagt vægt på at udnytte mulighederne i EU-reglerne for at undtage mindre selskaber fra byrdefulde krav. På tilsvarende vis er det hensigten at udforme bekendtgørelsen, så de skærpede krav ikke skal gælde for små kommunale fællesskaber, hvor de vil virke uforholdsmæssigt byrdefulde.

Det vil betyde, at små kommunale fællesskaber med en balancesum på 44 mio. kr., en nettoomsætning på 89 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50 ikke vil være omfattet af bekendtgørelsen. Det svarer til størrelsesgrænsen for små virksomheder efter årsregnskabsloven, som også er omfattet af lempeligere regnskabskrav, end der gælder for store virksomheder. Dermed reduceres byrderne for de små kommunale fællesskaber, da de ikke fremover vil skulle efterleve krav om bl.a. partnerrotation, revisionsudvalg mv.

Samtidig undgår de små kommunale fællesskaber at blive omfattet af de af forordningens krav, som sættes i kraft for kommuner, store kommunale fællesskaber og regioner, da det vurderes at være skudt over målet, at indføre de samme krav til revision af disse små kommunale fællesskaber, som der fx stilles til børsnoterede virksomheder, forsikringsselskaber og banker. Det gælder særligt forordningens krav til

revisors uafhængighed, som vil være uforholdsvis byrdefulde for små kommunale fællesskaber, og som det derfor foreslås, at de undtages fra.

For så vidt angår kommuner, større kommunale fællesskaber og regioner forventes bemyndigelsen at blive udnyttet således, at de indholdsmæssige bestemmelser i forordningen for revisionen af PIE virksomheder, der kan medvirke til at fremme den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og kontrollen med denne revision, som udgangspunkt skal finde tilsvarende anvendelse på den kommunale og regionale revision af kommuner, regioner og kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse.

Endvidere vil regler i forordningen, som under hensyn til de strukturelle forskelle mellem på den ene side private virksomheder og på den anden side kommuner, kommunale fællesskaber og regioner som politisk styrede offentlige myndigheder ikke hensigtsmæssigt finder anvendelse for disse myndigheder, ikke skulle finde anvendelse på den kommunale og regionale revision. Tilsvarende vil gælde for regler i forordningen, hvor de hensyn, forordningsreglen skal varetage, er tilstrækkeligt tilgodeset i de regler, der gælder for kommuner, regioner og kommunale fællesskaber som politisk styrede offentlige myndigheder og for revisionen af og tilsynet med disse myndigheder. Det gælder f.eks.

- reglerne i artikel 12 om revisors indberetning til tilsynsmyndighederne, hvor den kommunale og regionale tilsynsmyndighed i forvejen modtager indberetning om revisionen efter § 57 i lov om kommunernes styrelse og regionslovens § 25,
- reglerne i artikel 16 om en procedure for udpegelse af revisorer, hvor lov om kommunernes styrelse og regionsloven indeholder særlige regler om kommunalbestyrelsens/regionsrådets ansættelse af revisionen og om Statsforvaltningens godkendelse af beslutningerne, ligesom kommuners og regioners revisions-kontrakter vil være omfattet af de almindelige regler om udbud, der gælder for offentlige myndigheder i overensstemmelse med EU-direktiverne herom, og
- reglerne i artikel 17, stk. 1-6, om revisionsopgavens varighed, hvor de gældende kommunalretlige regler om revisionens uafhængighed allerede fastsætter krav til mindste varighed af revisionsopgaven for kommuner og regioner, ligesom de almindelige regler om udbud, der gælder for offentlige myndigheder, også kan have betydning for varigheden af revisionsopgaven.

Efter ændringsdirektivet gælder endvidere, at PIE virksomheder skal oprette et revisionsudvalg med en bestemt sammensætning, og som efter forordningen er tillagt visse funktioner i relation til revisionen af virksomheden. Det findes ikke hensigtsmæssigt, at kravet om oprettelse af et revisionsudvalg skal finde anvendelse for kommuner, kommunale fællesskaber og regioner, der er politisk styrede offentlige myndigheder. Disse myndigheders organisation er etableret med lov- eller vedtægtsbestemte organer som øverste styrerende organ, som navnlig har til formål at sikre den politiske repræsentation i myndigheden, og det savner derfor mening at anvende reglerne om revisionsudvalget og dets sammensætning på disse myndigheder.

Derimod bør en række af de bestemmelser i forordningen, hvorved revisionsudvalget er tillagt funktioner, finde anvendelse på revisionen, idet disse regler kan medvirke til fremme af den kommunale og regionale revisions uafhængighed, kvalitet og sagkundskab og til kontrollen med denne revision. Derfor forventes bemyndigelsen for så vidt angår bestemmelser, der indebærer, at revisionsudvalget tillægges opgaver, for kommunernes vedkommende at blive udnyttet således, at kommunalbestyrelsen træder i stedet for revisionsudvalget, idet de almindelige regler om intern delegation i kommunerne gælder. Kommunalbestyrelsen vil også kunne beslutte at oprette et særligt udvalg efter § 17, stk. 4, i lov om kommunernes styrelse.

Regionsrådet vil efter de almindelige regler om udvalg i regionerne og grundsætningerne om delegation have tilsvarende muligheder som kommunerne for at placere opgaverne i regionen. Bemyndigelsesbestemmelsen forventes derfor for så vidt angår bestemmelser, der indebærer, at revisionsudvalget tillægges

opgaver, for regionernes vedkommende at blive udnyttet således, at regionsrådet træder i stedet for revisionsudvalget.

For så vidt angår kommunale fællesskaber vil opgaven som udgangspunkt påhvile det øverste styrende organ i fællesskabet, der dog også vil have mulighed for at delegere varetagelsen af opgaverne til andre niveauer inden for myndigheden, medmindre vedtægterne er til hinder herfor. Bemyndigelsesbestemmelsen forventes derfor for så vidt angår bestemmelser, der indebærer, at revisionsudvalget tillægges opgaver, for kommunale fællesskabers vedkommende at blive udnyttet således, at det øverste styrende organ i fællesskabet træder i stedet for revisionsudvalget.

De bestemmelser, der på nuværende tidspunkt forventes at skulle finde tilsvarende anvendelse for revisionen af kommuner, større kommunale fællesskaber og regioner, er følgende bestemmelser i forordningens afsnit II om betingelser for udførelse af den lovpligtige revision:

- Artikel 4 om revisionshonorarer med de fornødne tilpasninger.
- Artikel 5 om forbud mod udførelse af visse ikkerevisionsydelser med de fornødne tilpasninger.
- Artikel 6 om revisionens forberedelser til den lovpligtige revision og vurdering af trusler mod uafhængigheden. Revisionen skal dog ikke vurdere, om kravene efter forordningens artikel 17, stk. 1-6, er opfyldt, da disse bestemmelser ikke vil finde anvendelse for revisionen af kommuner, kommunale fællesskaber og regioner.
- Artikel 7 om uregelmæssigheder.
- Artikel 8 om kvalitetssikringsgennemgang.
- Artikel 9 om internationale revisionsstandarder.
- Artikel 10 om revisionspåtegning.
- Artikel 11 om revisionsprotokollatet og dets afgivelse.
- Artikel 13 om revisionens beretning om gennemsigtighed.
- Artikel 14 om revisionens oplysninger til de kompetente myndigheder.
- Artikel 15 om registrering, herunder revisionens pligt til at opbevare dokumenter og oplysninger.

Følgende bestemmelser i forordningens afsnit III om udpegelse af revisor forventes at finde anvendelse:

- Artikel 17, stk. 7, om intern rotation og artikel 17, stk. 8, om beregningen af revisionsopgavens varighed for så vidt angår den interne rotation.
- Artikel 18 om revisionens sagsmappe, herunder den tidligere revisions pligt til at give den nye revision adgang til oplysninger.

Derudover forventes de krav i artikel 23-26 i forordningens afsnit IV, der gælder for det offentlige tilsyn med revisorer, der reviderer PIE virksomheder, at finde tilsvarende anvendelse for tilsynet med revisorer, der reviderer kommuner, kommunale fællesskaber og regioner.

Til nr. 5

Den gældende § 1, stk. 5 indeholder definitionen af en revisionsvirksomhed. Bestemmelsen foreslås ophævet som følge af forslagets § 1, nr. 6, hvorefter der foreslås indsat en definitionsbestemmelse, som blandt andet indeholder definitionen af en revisionsvirksomhed.

Til nr. 6

I den gældende revisorlov findes der ikke en bestemmelse, der indeholder definitioner. De definitioner, der findes, er indeholdt i forskellige bestemmelser i loven. Definitionen af revisor og revisionsvirksomhed er således fastlagt i den gældende lovs § 1, stk. 4 og 5.

Virksomheder af interesse for offentligheden har ikke hidtil været defineret direkte i loven, men revisorlovens § 21, stk. 3, opregner de virksomheder, hvor der gælder skærpede krav.

At en virksomhed er omfattet af den gældende lovs § 21, stk. 3, betyder, at revisor ved revision af sådanne virksomheder er underlagt skærpede krav til uafhængighed, krav om partnerrotation, ligesom revi-

sionsvirksomheden skal offentliggøre en årlig rapport om gennemsigtighed. For børsnoterede og finansielle virksomheder gælder endvidere et krav om etablering af revisionsudvalg.

Små virksomheder, mellemstore virksomheder og store virksomheder har ikke hidtil været defineret i revisorloven, da kravene i den gældende lov ikke beror på størrelsen på den virksomhed, som en erklæringsopgave vedrører.

Definitionen af revisor og revisionsvirksomhed i den nugældende § 1, stk. 4 og 5, foreslås flyttet til *§ 1 a, stk. 1, nr. 1 og 2*. Der er tale om en uændret videreførelse af nuværende § 1, stk. 4 og 5.

Virksomheder af interesse for offentligheden (herefter benævnt PIE-virksomheder) foreslås defineret i *§ 1 a, stk. 1, nr. 3*. I henhold til artikel 1, nr. 13 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber er virksomheder af interesse for offentligheden defineret som børsnoterede selskaber, kreditinstitutter, forsikringsselskaber samt virksomheder, som nationalt er defineret som PIE-virksomheder i de pågældende medlemsstater.

Den gældende lovs § 21, stk. 3, omfatter virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land, statslige aktieselskaber, kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner, virksomheder og foreninger, der er omfattet af kapital- eller formuekrav i henhold til lovgivningen for finansielle virksomheder eller foreninger, samt Danmarks Skibskredit A/S, ATP, AES, LD og virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af kriterierne: En medarbejderstab på 2.500 personer, en balancesum på 5 mia. kr. eller en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Forslaget medfører, at den danske definition af PIE-virksomheder indskrænkes til direktivets mindstekrav, dvs. børsnoterede virksomheder, kreditinstitutter og forsikringsselskaber.

Den foreslåede *§ 1 a, stk. 1, nr. 3, litra a*, omfatter virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land. Der er tale om en videreførelse af gældende § 21, stk. 3, nr. 1, dog med en mindre sproglig rettelse, idet udtrykket værdipapirer i den gældende ordlyd er erstattet med kapitalandele, gældsinstrumenter og andre værdipairer. Der er ikke tale om en materiel ændring, men med den foreslåede formulering bringes ordlyden i overensstemmelse med en tilsvarende bestemmelse i årsregnskabsloven.

Det foreslåede *§ 1 a, stk. 1, nr. 3, litra b*, angiver de kreditinstitutter og forsikringsselskaber, der er omfattet af artikel 2, nr. 13, litra b og c, i det ændrede 8. selskabsdirektiv.

Indskrænkning af definitionen af PIE-virksomheder betyder, at en del virksomheder ikke længere defineres som PIE-virksomheder. Det drejer sig om statslige aktieselskaber (gældende § 21, stk. 3, nr. 2), kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner (gældende § 21, stk. 3, nr. 3) og andre finansielle virksomheder under tilsyn af Finanstilsynet samt store unoterede virksomheder.

De fleste af revisorlovens gældende krav til revision af PIE-virksomheder findes nu i forordningen om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden. Endvidere indeholder forordningen nye krav. Bestemmelserne om revisionsudvalg findes dog fortsat i revisorloven, jf. lovens § 31, ligesom forbuddet mod, at revisor tager ansættelse hos en PIE revisionskunde, fremgår af revisorloven, jf. lovens § 24 c. Derudover er udnyttelse af lempelsesmuligheder i forordningen fastsat i revisorloven (f.eks. levering af visse ydelser, jf. forslaget til ny § 24 a) og i selskabslovgivningen (f.eks. revisors valgperiode).

At de nævnte virksomheder udgår af definitionen af PIE-virksomheder betyder, at de ikke vil være underlagt forordningen eller revisorlovens særlige krav til PIE-virksomheder. Det er for eksempel kravet om, at der skal udarbejdes revisionsprotokol eller krav til den periode, en virksomhed kan have den samme revisor. Virksomhederne, der udgår, vil dog fortsat være omfattet af de krav i revisorloven, der gælder alle revisioner. Med hensyn til kommuner og regioner henvises til bemærkningerne ovenfor til den nye

formulering af lovens § 1, stk. 4. Der henvises dog til lovforslagets § 1, nr. 4, hvorefter erhvervs- og vækstministeren efter forhandling med social- og indenrigsministeren kan fastsætte krav til revisionen af regioner, kommuner og kommunale fællesskaber. Andre finansielle virksomheder er omfattet af Finanstilsynets solvenstilsyn, og det er vigtigt, at regnskabsbrugerne og Finanstilsynet fortsat kan have tillid til disse virksomheders opgjorte egenkapital. Finanstilsynets nuværende inspektionsfrekvens er tilrettelagt efter de krav, der stilles til udførelsen af revisionen og til revisors uafhængighed. Det forhold, at virksomhederne ikke længere er omfattet af definitionen af virksomheder af interesse for offentligheden og dermed de højeste standarder for revision og revisors uafhængighed, kan derfor føre til, at Finanstilsynets inspektionsfrekvens af virksomhederne vil blive revurderet.

For så vidt angår definitionen af størrelsen på virksomheder, skelner ændringsdirektivets artikel 1, nr. 2, litra h, mellem små og mellemstore virksomheder og definerer dem med henvisning til definitioner i Europaparlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU (regnskabsdirektivet). Direktiv 2013/34/EU er gennemført i årsregnskabsloven.

Det foreslås derfor, at der i revisorloven indsættes definitioner på størrelsen af virksomheder, da lovforslaget indeholder flere bestemmelser, hvor der fastsættes lempeligere krav, hvis det drejer sig om opgaver for små virksomheder.

I forslaget til *§ 1 a, stk. 1, nr. 4,* foreslås det, at små virksomheder defineres i overensstemmelse med størrelsesgrænserne for små virksomheder i årsregnskabslovens § 7, stk. 2, nr. 1. Definitionen af små virksomheder har blandt andet betydning for kravene til accept og fortsættelse af en opgave, jf. forslagets § 1, nr. 17, til intern organisation og kvalitetsstyring, jf. lovforslagets § 1, nr. 46, og bemærkningerne hertil, og for hyppigheden af den lovpligtige kvalitetskontrol, jf. forslagets § 1, nr. 50.

I forslaget til *§ 1 a, stk. 1, nr. 5,* foreslås, at mellemstore virksomheder defineres i overensstemmelse med størrelsesgrænserne for mellemstore virksomheder i årsregnskabslovens § 7, stk. 2, nr. 2. Definitionen har for eksempel betydning for, hvornår en revisionsvirksomhed skal underkastes kvalitetskontrol, jf. den foreslåede affattelse af lovens § 29, stk. 3, jf. forslagets § 1, nr. 50.

Endelig foreslås det i *§ 1 a, stk. 1, nr. 6,* at store virksomheder defineres som virksomheder, der overskrider grænserne i årsregnskabslovens § 7, stk. 2, nr. 2, for mellemstore virksomheder. Det vil sige alle de virksomheder, som er større end de i § 1 a, stk. 1, nr. 5, nævnte.

Det foreslås i *stk. 2,* at årsregnskabslovens § 7, stk. 3 og 4, skal finde anvendelse ved beregning af størrelsesgrænserne for små og mellemstore virksomheder efter stk. 1, nr. 4 og 5. Definitionen på små og mellemstore virksomheder i revisorloven svarer derved til definitionen på små og mellemstore virksomheder efter årsregnskabsloven.

Hvis der er tale om modervirksomheder, foreslås det i *stk. 3, 1. pkt.,* at balancesum, nettoomsætning og gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i regnskabsåret, jf. stk. 1, nr. 4 og 5, beregnes som summen af modervirksomhedens og dattervirksomhedernes balancesummer, nettoomsætninger og heltidsbeskæftigede. Endvidere foreslås det i *stk. 3, 2. pkt.,* at årsregnskabslovens § 110, stk. 2 og 3, skal finde anvendelse ved beregningen af størrelserne. Der findes efter årsregnskabslovens § 110 to opgørelsesmodeller, som begge kan anvendes.

Efter årsregnskabslovens § 110, stk. 2, skal der ved opgørelsen af beløbsstørrelserne foretages koncerninterne elimineringer, så beløbsstørrelserne opgøres på konsolideret niveau, dvs. for koncernen som helhed. § 110, stk. 2, henviser til, at de generelle beregningsregler i årsregnskabslovens § 7, stk. 3, finder anvendelse. Herudover henvises der til årsregnskabslovens § 7, stk. 4, vedrørende beregning af størrelsesgrænsen for nettoomsætningen i virksomheder, der har finansielle indtægter eller indtægter fra investeringsvirksomhed mindst svarende til nettoomsætningen, som defineret i årsregnskabsloven.

Alternativt kan koncernen efter årsregnskabslovens § 110, stk. 3,vælge at opgøre størrelsesgrænserne uden eliminering og samtidig forhøje beløbsstørrelserne for balancesum og nettoomsætning med 20 pct.

Ved anvendelse af opgørelsesmetoden efter stk. 3 skal der heller ikke foretages udligning af den regnskabsmæssige værdi af kapitalandelene i dattervirksomhederne. De generelle beregningsregler i § 7, stk. 3, og 4, finder ligeledes anvendelse, hvis metoden i årsregnskabslovens § 110, stk. 3, anvendes.

8. selskabsdirektiv indeholder ikke en bestemmelse svarende til regnskabsdirektivets artikel 40, der begrænser anvendelsen af regnskabsdirektivets lempelsesmuligheder, hvis der er tale om virksomheder af offentlig interesse. Det betyder, at de lempelsesmuligheder, der i revisorloven gælder ved revision af små virksomheder, også gælder, hvis der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden, medmindre andet følger af den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden eller revisorlovgivningen i øvrigt.

Til nr. 7 og 8

Forslaget til ændring af *§ 2, stk. 1, nr. 3,* er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 11, om ændringen af § 10.

Det foreslås i § 2, stk. 1, at det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder også kommer til at omfatte virksomheder, der er registreret som EU-/EØS-revisionsvirksomhed, jf. det foreslåede § 1, nr. 13.

Kravet om, at disse skal optages i det offentlige register, følger af 8. selskabsdirektiv artikel 17, stk. 1, litra j. Der henvises i øvrigt til bemærkninger til § 1, nr. 15.

Til nr. 9

Forslaget til ændring af *§ 3, stk. 1, nr. 4,* er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 57, om ændringen af § 33.

Til nr. 10

Der er tale om konsekvensændringer som følge af forslagets § 1, nr. 80, hvorefter nuværende § 44, stk. 2, bliver § 44, stk. 4.

Til nr. 11

Revisorlovens § 10, som har implementeret artikel 14 i 8. selskabsdirektiv, angiver, under hvilke betingelser Erhvervsstyrelsen kan godkende personer, der har gennemført en uddannelse i udlandet. § 10, stk. 1, fastsætter, at personen, som ønsker godkendelse, skal godtgøre at have gennemført en uddannelse i udlandet, der findes at kunne ligestilles med uddannelsen efter lovens § 3, og i øvrigt opfylder de øvrige betingelser.

Personer, der er EU-statsborgere, statsborgere i lande, der er omfattet af EØS-aftalen, eller i Schweiz, som EU har indgået aftale med, er omfattet af direktivet om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer. Personer, som opfylder betingelserne for at udøve lovpligtig revision i et af de omhandlede lande, vil ikke kunne nægtes adgang til at opnå godkendelse til at udøve samme erhverv i Danmark. Direktivet giver dog adgang til, at Erhvervsstyrelsen stiller krav om, at vedkommende dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en såkaldt egnethedsprøve for at opnå adgang til at udøve lovpligtig revision.

Bestemmelsen vil også kunne benyttes på revisorer fra andre lande, som skønnes at have opnået den relevante uddannelse. For sådanne personer vil der ofte blive stillet krav om en praktikperiode i en dansk revisionsvirksomhed.

Den foreslåede nye formulering af *§ 10, stk. 1,* er en kodificering af den gældende praksis for anerkendelse af udenlandske revisorer.

Formuleringen præciserer således, at det ikke er tilstrækkeligt, at en ansøger har gennemført en uddannelse, der opfylder kravene i 8. selskabsdirektiv. For at opnå gensidig anerkendelse som statsautoriseret

revisor skal en ansøger i overensstemmelse med artikel 14, stk. 1, i 8. selskabsdirektiv være godkendt til at udføre lovpligtig revision.

Formuleringen præciserer endvidere, at efter gennemførelsen af den nye revisoruddannelse ved lov nr. 617 af 12. juni 2013 godkendes en udenlandsk revisor som statsautoriseret revisor i Danmark, idet uddannelsen til registreret revisor er under afvikling, og titlen indtil den endelige afvikling i 2019 kun kan opnås af personer, der har fulgt et målrettet forløb mod opnåelse af denne titel.

Endelig præciseres det med henvisningen til § 3, stk. 4 og 5, hvilke yderligere krav der stilles for, at en ansøger kan opnå godkendelse som statsautoriseret revisor. Ud over kravene til uddannelse og godkendelse til at udføre lovpligtig revision skal ansøgeren opfylde det almindelige krav til forsikring, jf. § 3, stk. 4. Kravene til en godkendt revisors forsikring er fastsat i bekendtgørelse nr. 1536 af 9. december 2015 om godkendte revisorers garantistillelse og ansvarsforsikring.

Efter § 3, stk. 5, kan godkendelse nægtes i tre situationer:

1) hvis ansøgeren er dømt for et strafbart forhold, og det udviste forhold begrunder en nærliggende fare for misbrug af stillingen som statsautoriseret revisor (under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder),
2) hvis ansøgerens omdømme giver grund til at antage, at opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant ikke kan varetages på tilstrækkelig måde, eller
3) hvis ansøgeren har forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. eller derover.

Det fremgår af straffelovens § 78, stk. 2, at den, der er dømt for strafbart forhold, kan udelukkes fra at udøve virksomhed, som kræver en særlig offentlig autorisation eller godkendelse, såfremt det udviste forhold begrunder en nærliggende fare for misbrug af stillingen eller hvervet.

Det dårlige omdømme i nr. 2 skal ikke nødvendigvis være opstået i stilling eller erhverv. Det er dog stadig en forudsætning for anvendelsen af bestemmelsen, at revisors adfærd skal give grund til at antage, at revisor ikke vil kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant i henhold til loven på forsvarlig måde. I Danmark er der tradition for, at der ved vurderingen af en persons omdømme tages udgangspunkt i det erhverv, den pågældende udøver, idet der ses bort fra rent private forhold.

Imidlertid vil f.eks. et omfattende spiritus- eller narkotikamisbrug kunne få indflydelse på vedkommendes varetagelse af opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed på hvervet som revisor, idet det vil kunne indebære, at vedkommende ikke vil være i stand til at varetage erhvervet på forsvarlig måde. Der må således ske en vurdering i den konkrete situation. Erhvervsstyrelsen kan nægte godkendelse i den konkrete situation, men ansøger kan i medfør af § 51 forlange et afslag indbragt for Erhvervsankenævnet.

Forfalden gæld til det offentlige i nr. 3 omfatter al gæld til det offentlige. At gælden skal være forfalden betyder bl.a., at der ikke er indgået en frivillig afdragsordning.

For så vidt angår det hidtidige krav i § 10, stk. 1, sidste pkt. om, at personen skal dokumentere sit kendskab til dansk lovgivning, henvises til bemærkningerne til den nye formulering af revisorlovens § 10, stk. 2.

Til nr. 12

Revisorlovens § 10, stk. 1, angiver, at en person, der har gennemført en uddannelse i udlandet, og som ønsker at blive godkendt som revisor i Danmark, skal dokumentere sit kendskab til dansk lovgivning. Bestemmelsen angiver ikke, hvilken udligningsforanstaltning en ansøger skal gennemgå for at dokumentere dette. Det skyldes, at en egnethedsprøve, der testede en ansøgers kendskab til relevant dansk lovgivning, hidtil har været den eneste tilladte udligningsforanstaltning i artikel 14 i 8. selskabsdirektiv.

Med ændringen af 8. selskabsdirektiv indføres imidlertid en ny og væsentlig udvidet formulering af artikel 14. Ændringsdirektivet bestemmer i artikel 1, nr. 10, at værtslandet ved gensidig anerkendelse af revi-

sorer efter direktivets artikel 14 som noget nyt kan kræve enten gennemførelse af en prøvetid eller bestå-else af en egnethedsprøve.

Den foreslåede *§ 10, stk. 2*, er en ny bestemmelse, som gennemfører artikel 44, stk. 1, i 8. selskabsdirektiv. Bestemmelsen har ikke hidtil været gennemført i dansk ret og har derfor ikke kunnet håndhæves over for revisorer, der i et tredjeland har opnået godkendelse til at udføre lovpligtig revision. Ændringsdirektivet berører ikke denne bestemmelse.

For revisorer, der opfylder kravene i den foreslåede § 10, stk. 1, men som i et tredjeland har opnået godkendelse til at udføre lovpligtig revision, stilles der i den foreslåede bestemmelse krav om, at det tredjeland, der har godkendt ansøgeren til at udføre lovpligtig revision, på tilsvarende vis vil godkende danske godkendte revisorer. Erhvervsstyrelsen kan iflg. 2. pkt. i bestemmelsen pålægge en ansøger at dokumentere, at denne gensidighed eksisterer. Dokumentationen kan f.eks. bestå i en erklæring fra den myndighed, der har godkendt ansøgeren, om at danske godkendte revisorer vil opnå tilsvarende gensidig anerkendelse. Kravet vil blive pålagt ansøgere fra tredjelande, fra hvilke Erhvervsstyrelsen ikke tidligere har modtaget en gensidighedserklæring. Erhvervsstyrelsen kan i overensstemmelse med de almindelige regler om gensidig anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer kræve, at en sådan erklæring el. lign. af en translatør oversættes til dansk eller engelsk.

Med den foreslåede bestemmelse i *§ 10, stk. 3*, foreslås det, at en udenlandsk revisor som udgangspunkt kun kan opnå godkendelse som statsautoriseret revisor efter aflæggelse af egnethedsprøve. Dette er i overensstemmelse med gældende praksis for godkendelse af udenlandske revisorer. En egnethedsprøve anses for den mest hensigtsmæssige metode til afklaring af, om en udenlandsk revisor har tilstrækkeligt kendskab til den danske regulering inden for materielle erhvervsretlige regler, skatte- og skatteforvaltningsret, regler for regnskabsaflæggelse og regler for udøvelse af revisionsvirksomhed i Danmark.

Kravene til egnethedsprøven, der i dag forestås af og aflægges mundtlig for Revisorkommissionen, er nærmere beskrevet i Revisorkommissionens vejledning fra juni 2014. Vejledningen er offentliggjort på Revisorkommissionens hjemmeside. Prøven, der omfatter revisors kendskab til love og bestemmelser i værtslandet, der er relevante for lovpligtig revision, vil blive videreført.

I det tilfælde, at en ansøger dokumenterer at have dybdegående kendskab til den danske regulering af de for revisorer relevante emner, kan Erhvervsstyrelsen undlade at stille krav om bestået egnethedsprøve som betingelse for godkendelse som statsautoriseret revisor.

Til nr. 13

Den gældende bestemmelse i § 13, stk. 1, fastsætter betingelser for at opnå Erhvervsstyrelsens godkendelse som revisionsvirksomhed. Bestemmelsen stiller krav til majoriteten af stemmerettigheder, personkredsen af revisionsvirksomhedens øverste ledelsesorgan og krav om at revisionsvirksomheden skal underkaste sig kvalitetskontrol efter lovens § 29.

Ændringsdirektivet indfører krav til revisionsvirksomheders interne organisation, som foreslås indsat i lovens § 28, og krav om, at en revisionsvirksomhed som led i sit kvalitetsstyringssystem skal have en passende ordning, hvor dens ansatte kan indberette overtrædelser af revisorlovgivningen eller forordningen, som foreslås indsat i lovens § 28 a. Der henvises nærmere til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 44 og 45.

Det foreslås derfor, at det i lovens *§ 13, stk. 1, nr. 1*, præciseres, at Erhvervsstyrelsens godkendelse af en revisionsvirksomhed - udover de betingelser som allerede fremgår af bestemmelsen - tillige kræver, at virksomheden opfylder kravene i §§ 28 og 28 a til dens interne organisation og dens kvalitetsstyringssystem, herunder etablering af en whistleblowerordning.

Til nr. 14

Der er tale om konsekvensændringer som følge af forslagets § 1, nr. 78, hvorefter nuværende § 44, stk.

4, bliver § 44, stk. 6, og som følge af forslagets § 1, nr. 80, hvorefter nuværende 3. pkt. i § 44, stk. 4, bliver 4. pkt.

Til nr. 15

Den gældende regulering af godkendelse af revisionsvirksomheder i revisorlovens § 13 indeholder ikke krav til en revisionsvirksomheds hjemsted eller andre rent nationale krav. Derfor vil en revisionsvirksomhed, der opfylder kravene til godkendelse i en anden EU/EØS medlemsstat, også opfylde de danske godkendelseskrav. En godkendelse efter revisorlovens § 13 indebærer imidlertid, at revisionsvirksomheden uanset dens hjemland bliver underlagt fuldt tilsyn efter danske regler.

Med ændringsdirektivet er der indført en ny bestemmelse i artikel 34, stk. 1, der begrænser omfanget af det tilsyn, som kan pålægges en udenlandsk revisionsvirksomhed, der er godkendt i hjemlandet.

For at kunne skelne mellem revisionsvirksomheder, der er underlagt fuldt tilsyn i Danmark, og de revisionsvirksomheder, som kun kan kontrolleres i begrænset omfang i overensstemmelse med ændringsdirektivet, foreslås indført en ny *§ 13 a* i revisorloven. Bestemmelsen omhandler alene registreringen af revisionsvirksomheder, der er godkendt i et andet EU- eller EØS-land i overensstemmelse med 8. selskabsdirektiv med henblik på afgivelse af erklæringer omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 – revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Disse virksomheder bliver efter den foreslåede formulering til revisorlovens § 29, stk. 5, ikke underlagt den kontrol af kvalitetsstyringssystemet, der ellers følger af § 29, stk. 2.

Af den foreslåede bestemmelse i *§ 13 a, stk. 1,* følger det, at en udenlandsk revisionsvirksomhed skal registreres i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, hvis virksomheden er godkendt i et andet EU-land eller EØS-land i overensstemmelse med 8. selskabsdirektiv. En verifikation af en revisionsvirksomheds godkendelse vil i praksis blive foretaget via Informationssystemet for det Indre Marked (IMI), der er et myndighedssamarbejde inden for EU/EØS-landene.

Det følger af årsregnskabslovens § 135, at kun statsautoriserede eller registrerede revisorer kan revidere årsregnskaber og koncernregnskaber, afgive udtalelse om ledelsesberetningen eller udføre andet arbejde, som medfører afgivelse af en erklæring til årsrapporten. Det vil derfor fortsat være nødvendigt for en udenlandsk revisionsvirksomhed, der er registreret i overensstemmelse med den foreslåede § 13 a, at sikre, at revisionen af danske virksomheder foretages af en revisor, der er godkendt i Danmark i overensstemmelse med revisorloven.

I *§ 13 a, stk. 2,* foreslås det, at fristen for, hvornår en EU-/EØS-revisionsvirksomhed skal lade sig registrere, fastsættes således, at virksomheden ikke kan påtage sig revisionsopgaver uden at være anmeldt. Fristen er således angivet fleksibelt med formuleringen skal indgive anmeldelse til Erhvervsstyrelsen, før arbejdet med afgivelse af erklæringer efter § 1, stk. 2, påbegyndes.

Det følger af den nye bestemmelse i 8. selskabsdirektiv artikel 3 a, stk. 3, 2. pkt., at en værtsmedlemsstat kan kræve et certifikat, der attesterer, at revisionsfirmaet er registreret i hjemstaten. Det følger endvidere af artikel 3, stk. 3, at værtsmedlemsstatens kompetente myndighed giver hjemstatens kompetente myndighed underretning om registreringen af revisionsfirmaet. En revisionsvirksomhed kan først vælges som revisor for en dansk virksomhed, når revisionsvirksomheden er registreret i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Med henblik på håndteringen af disse praktisk administrative opgaver foreslås det i *§ 13 a, stk. 3,* at Erhvervsstyrelsen gives hjemmel til fastsættelse af nærmere regler for registrering af EU-/EØS-revisionsvirksomheder og orientering af den kompetente myndighed i hjemlandet.

Til nr. 16

Efter revisorlovens § 15, stk. 1, gælder der for tredjelandes revisorer og revisionsvirksomheder en pligt til registrering i registret over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, hvor sådanne afgiver revisi-

onspåtegning på årsregnskaber og koncernregnskaber for virksomheder med hjemsted uden for EU/EØS-landene, men som er børsnoterede i Danmark. Bestemmelsen er en implementering af artikel 45 i 8. selskabsdirektiv.

Efter den gældende affattelse af § 15, stk. 2, der er en implementering af en undtagelsesbestemmelse i artikel 45, finder registreringskravet for virksomheder omfattet af § 15, stk. 1, dog ikke anvendelse, hvis revisionspåtegningen angår en virksomhed, der udelukkende udsteder gældsbeviser, hvis pålydende værdi pr. enhed beløber sig til mindst 50.000 EUR eller, når der er tale om gældsbeviser i en anden valuta, på udstedelsesdagen svarer til mindst 50.000 EUR.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 33, er artikel 45, stk. 1, ændret med hensyn til undtagelsesbestemmelsen. Lovforslaget implementerer ændringen af undtagelsesbestemmelsen, således at undtagelsen nu angår to grupper af virksomheder.

Forslaget til affattelse af *§ 15, stk. 2, nr. 1*, angår de virksomheder, hvis gældsbeviser inden den 31. december 2010 var optaget til handel på et reguleret marked, og hvor gældsbevisernes pålydende på udstedelsesdagen er mindst 50.000 EUR eller en tilsvarende værdi.

Der er tale om en videreførelse af den gældende bestemmelse, og forslaget får derfor ikke betydning for registreringspligten for de tredjelandsrevisorer, der reviderer virksomheder omfattet af stk. 1, der har gældsbeviser optaget til handel før den 31. december 2010.

Forslaget til affattelse af § *15, stk. 2, nr. 2*, angår de virksomheder, hvis gældsbeviser den 31. december 2010 eller senere er optaget til handel på et reguleret marked, og hvor gældsbevisernes pålydende på udstedelsesdagen er mindst 100.000 EUR eller en tilsvarende værdi.

Ved forslaget hæves størrelsesgrænsen for, hvornår en tredjelandsrevisor er fritaget fra registreringspligten, fra en værdi pr. enhed på 50.000 EUR til 100.000 EUR.. Den ændrede grænse gælder for gældsbeviser, der er optaget til handel på et reguleret marked den 31. december 2010 eller senere. Det betyder, at revisorer, der har været fritaget for registrering efter de gældende regler, kan blive omfattet af registreringspligten efter den nye bestemmelse, medmindre revisionen vedrører en virksomhed, der også opfylder den nye størrelsesgrænse pr. enhed for de udstedte gældsbeviser.

De foreslåede ændringer følger af ændringerne i artikel 45 i 8. selskabsdirektiv.

Til nr. 17

Det foreslås, at der indsættes en ny overskrift benævnt accept og fortsættelse af en revisionsopgave, som følge af, at der i § 1, nr. 17 foreslås indført en ny bestemmelse om revisionsvirksomhedens accept og fortsættelse af en revisionsopgave.

Den gældende revisorlov indeholder ikke bestemmelser om revisionsvirksomhedens accept og fortsættelse af en revisionsopgave udover stillingtagen til uafhængigheden. Det fremgår af lovens § 24, stk. 6, 1. pkt., at revisionsvirksomheden skal sikre, at revisor tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed, inden opgaven påtages.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 16, indsættes artikel 22b, som indeholder krav om, at revisionsvirksomheden skal vurdere og dokumentere visse nærmere angivne forhold, inden den accepterer eller fortsætter en revisionsopgave. Revisionsvirksomheden skal bl.a. vurdere og dokumentere uafhængighed og trusler mod uafhængigheden og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler.

Det foreslås derfor, at kravene til accept og fortsættelse af en revisionsopgave indsættes i revisorloven i en ny bestemmelse, § 15 a, som finder anvendelse for udførelse af revision af regnskaber, jf. dog stk. 3.

Den foreslåede *§ 15 a, stk. 1, nr. 1 og 2,* fastslår i lighed med den gældende § 24, stk. 6, 1. pkt., at revisionsvirksomheden, inden den accepterer en revisionsopgave for en ny kunde eller fortsætter med at

udføre revisionsopgaver for en eksisterende kunde, skal vurdere og dokumentere uafhængigheden og trusler mod uafhængigheden. Revisionsvirksomheden skal således forud for enhver revisionsopgave foretage vurdering af, om den opfylder kravene om uafhængighed, jf. § 24, samt foretage en vurdering af, om der er trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors uafhængighed. Såfremt revisionsvirksomeden vurderer, at der er trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors skal revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger, for at imødegå disse trusler, eller afstå fra opgaven. Revisionsvirksomhedens vurderinger om ovenstående skal dokumenteres.

Stk. 1, nr. 2, præciserer, at enhver trussel mod uafhængigheden og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler, skal vurderes og dokumenteres forud for accept og fortsættelse af en revisionsopgave uanset væsentlighed.

Det foreslås med bestemmelsens *stk. 1, nr. 3 og 4*, at revisionsvirksomheden skal vurdere og dokumentere, om den har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer for at udføre revisionsopgaven korrekt. Endvidere skal revisionsvirksomheden sikre, at revisor er godkendt til at afgive revisionspåtegningen på regnskabet.

Det foreslåede *stk. 2* udnytter ændringsdirektivets option til at fastsætte lempeligere krav ved revision af små virksomheder, jf. den foreslåede § 1 a for definition af små virksomheder. Det foreslås derfor i stk. 2, at det alene er stk. 1, nr. 1 og 2, som skal finde anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder. Ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder skal en revisionsvirksomhed derfor vurdere og dokumentere uafhængighed efter § 24 og trusler mod uafhængigheden og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler. Dette er i overensstemmelse med den gældende § 24, stk. 6, 1. pkt.

Det foreslåede medfører, at stk. 1, nr. 3 og 4, ikke finder anvendelse ved revision af regnskaber aflagt af små virksomheder. En revisionsvirksomhed skal derfor ikke, inden den accepterer eller fortsætter en revisionsopgave, vurdere og dokumentere, om den har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og de nødvendige ressourcer eller om den revisor, der afgiver revisionspåtegningen på regnskabet, er godkendt hertil. Det er dog fortsat et krav efter revisorlovens § 16, stk. 1, at en godkendt revisor skal udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik. En revisor skal derfor udvise den hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader, og udvise fornøden omhu ved udførelsen af opgaven. Endvidere indebærer begrebet god revisorskik implicit, at pågældende, som afgiver revisionspåtegningen på regnskabet, skal være godkendt revisor.

Efter den foreslåede *stk. 3* finder § 15 a, stk. 1, nr. 1 og 2, om uafhængighed og trusler mod uafhængigheden, herunder de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler, også anvendelse for andre erklæringer med sikkerhed, f.eks. udvidet gennemgang efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard. Det er i overensstemmelse med den gældende § 24, stk. 6, 1. pkt

Den gældende § 24, stk. 6, 1. pkt., foreslås som følge af den nye § 15 a ophævet, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 37.

Efter den foreslåede *§ 15 a, stk. 4*, præciseres, at kravene til vurdering og dokumentation af uafhængighed mv. efter forslaget til stk. 1, ved revision af virksomheder af interesse for offentligheden gælder i tillæg til kravene i artikel 6 i forordning (EU) nr. 537/2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden om forberedelse til den lovpligtige revision og vurdering af trusler mod uafhængigheden.

Til nr. 18 og 19

Den gældende § 16, stk. 1, fastslår, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed, og at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Bestemmelsen opfylder krav til etik i den tidligere artikel 21 i 8. selskabsdirektiv.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 13, ændres artikel 21 om faglig etik, så der i stk. 2 indføres krav om, at revisor skal udvise professionel skepsis i forbindelse med udførelse af lovpligtig revision.

Det foreslås derfor, at kravet om at udvise professionel skepsis indsættes som en del af god revisorskik i *stk. 1, 3. pkt.*, og at det i et nyt stk. 2 uddybes, hvad det indebærer at udvise professionel skepsis.

God revisorskik gælder ved udførelse af alle erklæringsopgaver med sikkerhed, dvs. både ved udførelse af revision og ved udførelse af andre opgaver med sikkerhed, herunder f.eks. udvidet gennemgang efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard. Efter forslaget vil kravet om at udvise professionel skepsis ligeledes gælde for alle erklæringer med sikkerhed. Det er i overensstemmelse med de internationale standarder, hvor det fremgår af afsnit 40 i International begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed tilpasset dansk lovgivning, at revisor skal planlægge og udføre en erklæringsopgave med sikkerhed under udvisning af professionel skepsis. Kravet om at udvise professionel skepsis er således indarbejdet i de internationale standarder, f.eks. i afsnit 15 i ISA 200 om revisionens overordnede mål og gennemførelse, i afsnit 22 i ISRE 2400 om review og i afsnit 14 i ISAE 3000 om andre erklæringer med sikkerhed.

Efter ændringsdirektivet betyder professionel skepsis en holdning, der indbefatter en kritisk tilgang, og hvor revisor skal være opmærksom på omstændigheder, som kan indikere mulig fejlinformation som følge af fejl eller svig, samt en kritisk vurdering af revisionsbeviset.

Stk. 2 angiver nærmere, hvad det indebærer at udvise professionel skepsis. *1. pkt.* svarer til afsnit 40 i den internationale begrebsramme, jf. ovenfor. Professionel skepsis indebærer efter standarderne, at revisor f.eks. skal være opmærksom på

- beviser, der modsiger andre beviser
- information, der rejser tvivl om pålideligheden af dokumenter og svar på forespørgsler, som påtænkes benyttet som revisorbevis
- forhold, der kan være tegn på mulige tilfælde af besvigelser
- omstændigheder, der kan medføre behov for at udføre yderligere handlinger.

Som udgangspunkt kan revisor gå ud fra, at registreringer og dokumenter er ægte, medmindre revisor har grund til at formode det modsatte. Revisor skal imidlertid altid overveje pålideligheden af den information, der anvendes som revisionsbevis, og hvis der er tvivl, skal revisor undersøge det nærmere og få forholdet afklaret.

Uanset revisors tidligere erfaringer med virksomhedens ledelse fritager det ikke revisor fra at udvise professionel skepsis, eller fra at revisor stiller sig tilfreds med usikre revisionsbeviser.

Professionel skepsis skal udvises under hele opgaven for at mindske risikoen for, at revisor overser usædvanlige forhold, overgeneraliserer i forbindelse med at drage konklusioner baseret på de indsamlede beviser eller tager udgangspunkt i uhensigtsmæssige forudsætninger ved fastlæggelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisors handlinger.

Ved erklæringsemnet forstås det dokument eller forhold, hvorom revisor erklærer sig, f.eks. et årsregnskab.

Det præciseres i 2. pkt., at revisor særligt skal udvise professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige betalingsstrømme, der har betydning for den reviderede virksomheds mulighed for at fortsætte driften. Kravet gælder kun, når revisor udfører revision. Præciseringen følger af ændringsdirektivet, hvorimod det ikke er præciseret i de internationale standarder.

Med præciseringen bliver det understreget, at revisor ikke uden videre kan lægge ledelsens skøn over værdiansættelserne til grund som revisionsbevis, men at revisor har en selvstændig pligt til at efterprøve og stille spørgsmål til det af ledelsen anvendte grundlag og metoder for de udøvede skøn.

Til nr. 20

Forslaget til ændring af *§ 16, stk. 3,* er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 11 om ændringen af § 10.

Til nr. 21

Den gældende revisorlov regulerer ikke nærmere revisors eller revisionsvirksomhedens tilrettelæggelse af arbejdet.

Revisorloven indeholder i den gældende § 16, stk. 4, 1. pkt., hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler og standarder om etik, udførelse af revisionsopgaver og afgivelse af revisionspåtegninger, herunder udtalelse om ledelsesberetninger, og om udførelse af andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Det fremgår af bemærkningerne til § 16, stk. 4, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 (lovforslag nr. L 120 2007/2008, 2. saml., jf. Folketingstidende 2007/2008, tillæg A, side 4550), at det endvidere efter artikel 26 i direktiv 2006/43/EF kan blive vedtaget, at en revision skal udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA). Med den foreslåede bestemmelse blev der således skabt hjemmel til at gennemføre disse standarder i dansk lovgivning. Med bestemmelsen er der også skabt hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen inden for rammerne af direktivets artikel 26 kan vedtage yderligere krav til revisionen eller udelade visse krav i standarderne inden for rammerne af direktivet.

Bestemmelsen er i dag udnyttet i erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013), der fastsætter nærmere regler om afgivelse af revisionspåtegninger, herunder udtalelse om ledelsesberetninger, samt om afgivelse af erklæringer om review (gennemgang) og afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed. Endvidere er bestemmelsen udnyttet i erklæringsstandarden for små virksomheder.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 19, indsættes artikel 24b om tilrettelæggelse af arbejdet, som indeholder en række detaljerede krav om tilrettelæggelse af arbejdet.

Det foreslås derfor, at Erhvervsstyrelsen i medfør af *§ 16, stk. 4, 1. pkt.*, der bliver stk. 5, 1. pkt., får hjemmel til at fastsætte nærmere regler og standarder om tilrettelæggelse og udførelse af revisionsopgaver.

Med den foreslåede ændring udvides Erhvervsstyrelsens adgang til, udover at kunne gennemføre nationale regler og standarder om etik, udførelse og afgivelse af revisionspåtegninger m.v., til også at kunne fastsætte krav eller standarder vedrørende tilrettelæggelse og udførelse af revisionsopgaver. Kravene vil ikke komme til at gælde for revisioner udført efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandardard, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1, 2. pkt. Kravene til tilrettelæggelse af arbejdet foreslås udmøntet med en direktivkonform ordlyd, men med udgangspunkt i de internationale standarder, hvor dette er muligt inden for ændringsdirektivtekstens rammer, og forventes at indeholde krav til udførelse af revision af regnskaber for udpegning af revisor og opgaveteam, revisors ansvar for revisionsopgaven samt dokumentation. Endvidere foreslås det, at ændringsdirektivets option til at fastsætte lempeligere krav ved revision af små virksomheder, som defineret ved forslagets til en ny § 1 a, udnyttes.

Ved udpegning af revisor og opgaveteam forstås, at revisionsvirksomheden skal udpege mindst én revisor, når revisionsopgaven udføres af en revisionsvirksomhed, og eventuel tilknytte andre personer, som har de nødvendige kompetencer og evner til at udføre revisionsopgaven korrekt.

Revisors ansvar for udførelse af revisionen omfatter, at revisor skal tage ansvar for den overordnede kvalitet af hver enkelt revisionsopgave, som revisor er udpeget til, og deltage aktivt i udførelsen af revisionsopgaven. Det må forventes, at nærmere ansvarsområder angives, såsom ansvar for ledelse, tilsyn, udførelse af revisionsopgaven, gennemgang af dokumentationen og foretagelse af passende konsultationer i forbindelse med udførelse af revisionen.

Ved dokumentation forstås bl.a. krav til revisor om registrering af overtrædelser og konsekvenser for overtrædelser af revisorlovgivningen, samt klager over resultatet af en udført revision.

Det må forventes, at der fastsættes lempeligere krav ved revision af små virksomheder, for så vidt angår revisors forpligtelse til at føre et register over overtrædelser af revisorlovgivningen, så der alene foreligger en pligt til at registrere grove overtrædelser. Endvidere kan det forventes, at en skriftlig klage over resultatet af den udførte revision alene skal kunne findes frem ved f.eks. intern og ekstern kontrol.

Den allerede gældende hjemmel giver som anført mulighed for, at en revision skal udføres i overensstemmelse med de internationale gældende revisionsstandarder (ISA). Efter ændringsdirektivets artikel 26, stk. 5, kan medlemslandene indføre en proportional anvendelse af de internationale revisionsstandarder, når revisionen vedrører revision af små virksomheder. Det foreslås derfor, at den gældende hjemmel udvides til også at kunne omfatte en proportional anvendelse af de internationale revisionsstandarder. Med det foreslåede, bliver der skabt hjemmel til en proportional anvendelse af de internationale gældende revisionsstandarder, hvis der skabes det nødvendige grundlag herfor inden for rammerne af ændringsdirektivets artikel 26, stk. 5.

Til nr. 22

Forslaget til ændring af *§ 17, stk. 1. pkt. 1,* er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 19, om ændringen af § 16.

Til nr. 23

Den gældende § 18 vedrører revisors fratræden m.v. Bestemmelsen finder efter stk. 1 anvendelse, når revisor afgiver revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed på årsregnskaber m.v. Stk. 2, fastslår, at tiltrædende revisor skal rette henvendelse til den fratrædende revisor, som har pligt til at oplyse om grundene til sin fratræden samt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, som revisors erklæring vedrører. Pligten er en undtagelse fra den tavshedspligt, som ellers gælder for revisorer, jf. revisorlovens § 30, stk. 1. Pligten til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, der skal afgives erklæring om, har til formål at sikre, at en ny revisor kan få kendskab til alle relevante forhold, der kan have betydning for revisionen af et årsregnskab.

Efter *stk. 1* består revisors hverv, indtil en ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen eller er aftalt. Revisor kan dog fratræde, medmindre det strider mod god revisorskik. I forhold til god revisorskik må fratræden forudsætte, at revisor har en rimelig begrundelse for sin fratræden. En vægtig begrundelse kan være, at revisor konstaterer, at uafhængighedskravene til revisor ikke længere er opfyldt. Her vil det være krævet direkte i loven og også via god revisorskik, at revisor fratræder. Baggrunden er, at virksomheden må kunne forvente, at opgaven udføres som aftalt. Henvisningen til god revisorskik blev indsat i revisorlovgivningen i forbindelse med den følgelovgivning, der fulgte med den nye årsregnskabslov i 2001. I bemærkningerne til lovforslag L 139, Folketinget 2000-2001, fremgår under § 5, at revisor har som hidtil mulighed for at hæve revisionsaftalen inden for rammerne af god revisorskik. Dette må afgøres ud fra omstændighederne i det enkelte tilfælde. Som udgangspunkt vil revisor f.eks. kunne fratræde, hvis aftalen utvivlsomt vil blive misligholdt på grund af virksomhedens manglende evne til at betale revisorhonoraret. Derimod kan revisor som udgangspunkt ikke ophæve aftalen, fordi ledelsen i strid med forslagets § 1, nr. 17 (samt § 2, nr. 2, § 3, nr. 3, og § 4, nr. 8) ikke giver revisor visse nødvendige oplysninger, eller fordi revisor og ledelsen er uenige om indholdet af et regnskab, f.eks. en årsrapport. Her følger det af reglerne om revisionspåtegninger i erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, at revisor skal tage forbehold i sin påtegning. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision, jf. lov om statsautoriserede revisorer § 6 a, stk. 3, og lov om registrerede revisorer § 4 a, stk. 3. Revisor kan derfor ikke undgå pligten til at tage forbehold i sin påtegning ved at fratræde hvervet. Forholdet mellem

revisor og hvervgiver kan dog blive så belastet, at det er klart, at revisionsaftalen ikke kan opfyldes, selv efter at revisor har gjort sit yderste for at gennemføre revisionen. Her kan revisor som en sidste udvej være nødt til at opsige aftalen.

Det foreslås at indsnævre bestemmelsens anvendelsesområde, så den fremover alene gælder, når revisor udfører revision. Bestemmelsen bringes dermed i overensstemmelse med 8. selskabsdirektivs anvendelsesområde. Det er således i bestemmelsen præciseret, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis revisor har udført revisionen efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1.

Dette indebærer, at revisor ikke længere vil være omfattet af pligterne i forhold til fratræden, hvis revisor f.eks. afgiver erklæringer om udvidet gennemgang, revirew, eller assistance med regnskabsopstilling eller en anden erklæring uden sikkerhed. Anvendelsen af begrebet årsregnskaber m.v. betyder endvidere, at pligterne i § 18 alene gælder, når revisor afgiver revisionspåtegning på et regnskab, der dækker et helt regnskabsår.

Efter *stk. 2* kan revisor til enhver tid fratræde, medmindre det strider mod god revisorskik. Hvis revisor fratræder, har den tiltrædende revisor pligt til at rette henvendelse til den fratrædende revisor, der så har pligt til at oplyse om grundene til sin fratræden. Det foreslås endvidere, at det direkte i loven fastsættes, at den fratrædende revisor har pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger om den virksomhed, som revisor har afgivet erklæring om.

Umiddelbart synes det at følge af reglerne om god revisorskik, der omfatter god revisoradfærd, at den fratrædende revisor ikke påfører den tiltrædende revisor unødige hindringer for udførelsen af sit arbejde. Som følge heraf stilles sædvanligvis de oplysninger til rådighed, som ønskes af den tiltrædende revisor.

Revisorskifte har dog i årenes løb givet anledning til praktiske problemer, da manglende adgang til oplysninger for den tiltrædende revisor har affødt revisionsmæssige problemer ved f.eks. revision af åbningsbalancen for regnskabsåret eller sammenligningstal for det foregående regnskabsår. Konsekvensen har (i særlige tilfælde) været forbehold i revisionspåtegningen.

Det foreslås i *stk. 2, 3. pkt.*, at præcisere, at den tiltrædende revisor også skal rette henvendelse til den revisor, som har afgivet den seneste erklæring, uanset denne ikke er den fratrædende revisor. Den ændrede affattelse har betydning i de tilfælde, hvor den underskrivende revisor er fratrådt og afløst af en anden revisor, som så også er fratrådt, forinden vedkommende har afsluttet en igangværende revisionsopgave. Stk. 2 angiver nu klart, at den tiltrædende revisor i sådanne tilfælde også har pligt til at rette henvendelse til den senest underskrivende revisor. Samtidig løfter bestemmelsen tavshedspligten for den underskrivende revisor over for den tiltrædende revisor.

Oplysninger om den seneste revision af virksomheden er en del af relevante oplysninger, som både den fratrædende revisor og den revisor, der har afgivet den seneste erklæring, har pligt til at give den tiltrædende revisor ifølge det foreslåede stk. 2.

Det foreslåede *stk. 2, 4. pkt.*, er en videreførelse af gældende stk. 2. 3. pkt., og er en gennemførelse af direktivets bestemmelse om udveksling af oplysninger om den reviderede virksomhed mellem den fratrædende og den tiltrædende revisor.

Forslaget indebærer, at når årsregnskabet for det foregående år er forsynet med en revisionspåtegning afgivet af en anden revisor, skal den fratrædende revisor i alle tilfælde give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante oplysninger i forbindelse hermed. For virksomheder, der ikke er underlagt lovkrav om revision af årsregnskabet, men som frivilligt vælger at lade dette revidere, vil en fratrædende revisor også have pligt til at give en tiltrædende revisor de relevante oplysninger, hvis den pågældende revisor kan dokumentere at have indgået en aftale med virksomheden om at revidere årsregnskabet for det efterfølgende regnskabsår. En tiltrædende revisor har kun adgang til oplysninger, hvis årsregnskabet for det foregående år er forsynet med en revisionspåtegning. Hvis det seneste årsregnskab, der er forsynet med en

revisionspåtegning fra revisor, ligger mere end et regnskabsår tilbage, har revisor af det pågældende regnskab ikke pligt til at give oplysninger til den tiltrædende revisor.

Meddelelsespligten gælder kun ved revision af årsregnskaber og ikke f.eks. ved udvidet gennemgang efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard, jf. det foreslåede stk. 1. Det vil sige, at meddelelsespligten mellem fratrædende og tiltrædende revisor gælder, hvis fratrædende revisor udførte (eller skulle udføre) revision, og tiltrædende revisor skal udføre revision. Meddelelsespligten gælder således også, hvis revisor fratræder, før revisionspåtegningen på årsregnskabet foreligger i underskreven stand. Meddelelsespligten gælder således ikke, hvis henholdsvis fratrædende eller tiltrædende revisor afgav eller har til hensigt at afgive en anden erklæring end en revisionspåtegning. Begrundelsen herfor er, at meddelelsespligten skal sikre kontinuitet i revisors arbejde vedrørende årsregnskaber, uanset hvilken revisor, der udfører opgaven, når der udføres revision og afgives en revisionspåtegning.

Meddelelsespligt mellem tiltrædende og fratrædende revisor gælder alene i forhold til årsregnskaber m.v. Årsagen hertil er, at meddelelsespligten oprindeligt blev indsat i årsregnskabsloven i den tidligere årsregnskabslovs § 61 e, stk. 4 ved lov nr. 345 af 6. juni 1991og dermed på daværende tidspunkt alene fandt anvendelse for årsregnskaber og eventuelle koncernregnskaber.

Efter bestemmelsen gælder ovenstående pligter til at give oplysninger til tiltrædende revisor både for den fratrædende revisor og den revisor, der har afgivet den seneste revisionspåtegning.

Meddelelsespligten gælder derfor ikke, hvis revisor afgiver en revisionspåtegning på eksempelvis en selvangivelse. Ligeledes gælder meddelelsespligten ikke, hvis revisor afgiver revisionspåtegning om enkeltstående opgaver, såsom en åbningsbalance eller en vurderingsberetning.

Der skal gives den tiltrædende revisor adgang til relevante og tilstrækkelige oplysninger, der sikrer, at arbejdet kan gennemføres i overensstemmelse med god revisorskik og således, at manglende oplysninger – isoleret set – ikke får den konsekvens for virksomheden, at erklæringen på årsregnskabet forsynes med et forbehold.

Det bør derfor i vid udstrækning overlades til den tiltrædende revisor at vurdere, hvorvidt der er tale om relevante oplysninger. Herved sikres der i et vist omfang imod chikanøs adfærd fra den fratrædende revisor m.v.. Den tiltrædende revisor skal dog entydigt kunne definere/konkretisere, hvilke oplysninger, den pågældende revisor ønsker adgang til, og må således ikke fremsætte en meget generel anmodning.

Ligeledes bør den tiltrædende revisor ikke kunne forlange adgang til oplysninger, som kan skaffes på anden måde, f.eks. ved at revisor selv henvender sig til offentlige myndigheder eller til kunden selv. Fokus bør således være mere på oplysninger end på selve materialet.

Det bør dog overlades til domstolene endeligt at afgrænse, hvad der er relevante oplysninger. Ligeledes bør det overlades til domstolene at afgøre, hvornår en revisor er forpligtet til at give adgang til de pågældende oplysninger.

Adgang til oplysninger fra den fratrædende revisor m.v. til den tiltrædende revisor kan principielt ske såvel i mundtlig som i skriftlig form, herunder ved at den tiltrædende revisor gives adgang til at gennemse materiale eller stille spørgsmål eller ved udlevering af materiale.

Hvis revisor fratræder i utide, enten efter eget valg eller som følge af afskedigelse fra virksomhedens side skal fratrædelsen begrundes. Efter artikel 38 i 8. selskabsdirektiv kan meningsforskelle vedrørende regnskabsmæssig behandling eller revisionsprocedurer ikke begrunde en afskedigelse af revisor. Begrundelsen skal meddeles det offentlige tilsyn. Denne artikel er gennemført i selskabslovgivningen, dvs. i § 146 i selskabsloven, § 19 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og § § 72 i lov om erhvervsdrivende fonde.

Både den fratrædende og den revisor, der har afgivet seneste revisionspåtegning, samt den tiltrædende revisor er som hovedregel underlagt tavshedspligt, jf. § 30, stk. 1. I forhold til meddelelsespligten mellem tiltrædende og fratrædende revisor m.v. gælder tavshedspligten dog ikke, jf. henvisningen til straffelovens

§ 152 e i forslaget til § 30, stk. 1, 1. pkt. Dette er også i overensstemmelse med direktivets artikel 23, hvor det fremgår, at reglerne om tavshedspligt ikke må være til hinder for, at reglerne i direktivet overholdes, dvs. inkl. reglerne om kommunikation mellem tiltrædende og fratrædende revisor.

Til nr. 24

Forslaget til ændring af *§ 19, stk. 1, 3. pkt.*, er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 25, om indsættelse af et nyt stk. 3 i § 19.

Til nr. 25

Den gældende § 19 indeholder overordnede regler om afgivelse og underskrivelse af revisionspåtegning samt underskriftsforhold vedrørende andre erklæringer med sikkerhed.

Det foreslås at indsætte et nyt *stk. 3 i § 19*, der fastsætter de overordnede krav til afgivelse af revisionspåtegning, når der er valgt flere revisorer til at udføre revisionen.

Bestemmelsen gennemfører ændringsdirektivets artikel 1, nr. 23, der ændrer 8. selskabsdirektivs artikel 28 om revisionspåtegningen. Efter den ændrede affattelse af artikel 28, stk. 3, skal der afgives en fælles revisionspåtegning, hvis der er valgt flere revisorer. Det fastsættes endvidere, at revisorerne i tilfælde af uenighed skal afgive hver sin udtalelse i et særskilt afsnit i revisionspåtegningen.

I det foreslåede *stk. 3, 1. pkt.* fastsættes kravet om afgivelse af en fælles revisionspåtegning. De valgte revisorer skal underskrive revisionspåtegningen i overensstemmelse med de underskriftskrav, der fremgår af erklæringsbekendtgørelsen. Efter erklæringsbekendtgørelsen skal revisionspåtegningen underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at udføre revisionen. Revisionsvirksomhedens navn og revisors navn, herunder om vedkommende er statsautoriseret revisor eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå af påtegningen. Disse oplysninger skal dermed tydeligt fremgå for hver valgt revisors underskrift.

Det foreslåede *stk. 3, 2. pkt.* fastsætter, hvordan revisorerne skal forholde sig, hvis de ikke kan blive enige om konklusionen. I tilfælde af uenighed skal hver af revisorerne i et særskilt afsnit afgive sin egen konklusion, der tillige skal angive årsagen til uenigheden.

Når der er valgt flere revisorer til at udføre den lovpligtige revision, skal de så vidt muligt søge at opnå enighed om resultatet af den udførte revision. Revisorerne må herunder vurdere, hvorvidt udførelse af yderligere revisionshandlinger kan tilvejebringe det yderligere revisionsbevis, der er nødvendigt med henblik på at kunne opnå enighed om resultatet af revisionen. Der kan imidlertid opstå situationer, hvor revisorerne selv efter indhentelse af eventuelt yderligere revisionsbevis bedømmer det opnåede revisionsbevis forskelligt, og hvor det ikke er muligt at opnå enighed. Det fastsættes nu direkte i loven, at revisorerne i sådanne situationer skal afgive deres konklusion i hver sit afsnit i revisionspåtegningen.

Uenighed om konklusionen vil som udgangspunkt også have betydning for afsnittet om grundlaget for konklusionen, hvorfor det også vil være nødvendigt at udskille grundlaget for konklusionen og medtage i det særskilte afsnit.

Situationen med to valgte revisorer er ikke reguleret i de internationale standarder, men det fremgik af den tidligere nu ophævede danske revisionsstandard RS 635 om samarbejde mellem to valgte revisorer, at revisorerne som afslutning på revisionen skulle forsyne regnskabet med en fælles revisionspåtegning. Hvis revisorerne helt undtagelsesvist ikke kunne blive enige om konklusionen på revisionen og dermed om påtegningen, skulle revisorerne afgive hver deres påtegning. Det var et krav frem til 2005, at børnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber skulle have mindst to revisorer, og revisionsstandarden har været grundlaget for afgivelsen af revisionspåtegningen, ligesom den må antages at danne grundlag for gældende praksis for afgivelse af revisionspåtegninger ved flere valgte revisorer.

Den foreslåede bestemmelse ændrer således tidligere praksis, da flere valgte revisorer efter det foreslåe-

de stk. 2 altid skal afgive en fælles revisionspåtegning, uanset om de er enige om resultatet af revisionen eller ej.

Bestemmelsen foreskriver ikke, hvordan revisorerne fordeler arbejdet mellem sig. Det vil fortsat være overladt til de valgte revisorer eventuelt i dialog med den reviderede virksomhed.

Til nr. 26

Den gældende § 20 indeholder krav om, at revisor skal føre en revisionsprotokol ved udførelse af revision af regnskaber, herunder mindstekrav til indholdet af revisionsprotokollen. Revisionsprotokollen føres til hvervgivers brug, typisk bestyrelsen, og revisionsudvalget, hvor et sådan er etableret.

Det foreslås at ophæve kravet om at føre en revisionsprotokol ved udførelse af revision.

Baggrunden for forslaget om ophævelse er, at kravet om at føre en revisionsprotokol ved revision af virksomheder af offentlig interesse (PIE-virksomheder) fremover er reguleret i artikel 11 i den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden og derfor ikke længere kan være reguleret i revisorloven. Efter forordningen skal revisionsprotokollen forelægges revisionsudvalget, men medlemslandene kan stille krav om, at protokollen også skal forelægges for den reviderede virksomheds bestyrelse eller tilsynsråd.

Den foreslåede nye affattelse af *§ 20* er en udmøntning af optionen i artikel 11, stk. 1, 2. pkt., hvorefter revisionsprotokollen også skal forelægges for en PIE-virksomheds bestyrelse eller tilsynsorgan. Revisionsprotokollen indeholder væsentlige oplysninger om virksomhedens regnskabsmæssige forhold m.v., som virksomhedens øverste ledelse bør have kendskab til.

Ophævelsen af kravet om førelse af en revisionsprotokol ved revision af årsregnskabet for andre virksomheder end PIE-virksomheder betyder ikke, at virksomhedens ledelse ikke længere vil få disse oplysninger. De internationale revisionsstandarder ISA 260 (kommunikation med den øverste ledelse) og ISA 265 (kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse) pålægger revisor at kommunikere en række oplysninger til den reviderede virksomheds ledelse. Derudover pålægges revisor også en række kommunikationsforpligtelser i øvrige ISA'er. Oplysningskravene efter ISA 260 og 265 er i stor udstrækning sammenfaldende med kravene efter den gældende bestemmelse i § 20, stk. 3. Revisor vil derfor fortsat have pligt til at give den reviderede virksomheds ledelse en række informationer om revisionen.

Uanset ophævelsen af kravet om at føre en revisionsprotokol i andre virksomheder end PIE-virksomheder er der ikke noget til hinder for, at virksomhedens ledelse aftaler med revisor, at der skal føres en revisionsprotokol. Med lovforslaget gives således større valgfrihed ved, at det overlades til den enkelte virksomhed og revisor at aftale, hvad der passer bedst.

Kravet om at føre en revisionsprotokol ved revision af regnskaber for andre virksomheder end PIE-virksomheder har virkning fra lovens ikrafttræden. For igangværende revisioner må det derfor bero på en aftale mellem den reviderede virksomhed og revisor, hvorvidt der skal føres en revisionsprotokol.

For revision af PIE-virksomheder har ophævelsen først virkning for revision af årsregnskaber, hvis regnskabsår begynder ved lovens ikrafttræden eller senere. Baggrunden herfor er, at forordningens krav først får virkning for afgivelse af revisionsprotokol ved revision af årsregnskaber, hvis regnskabsår begynder efter forordningens ikrafttræden.

Vedrørende overgangsordningerne henvises nærmere til lovforslagets § 7 og bemærkningerne til forslaget.

Til nr. 27

Den gældende § 21, stk. 1, indeholder et krav om, at revisor i virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), i en revisionsprotokol skal oplyse om levering af andre ydelser end revision

samt eventuelle foranstaltninger, der er iværksat for at mindske eventuelle trusler mod revisors uafhængighed. Disse oplysninger er ikke et krav efter forordningen. I den gældende § 21, stk. 2, bestemmes det desuden, at oplysninger om levering af andre ydelser end revision i modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, tillige skal gives for koncernen som helhed.

Efter forslaget foreslås § 21, stk. 1 og 2, ophævet, da kravene til indholdet i revisionsprotokollen ved revision af PIE-virksomheder nu fremgår af forordningen.

Bestemmelsen i § 21, stk. 3, der i den gældende lov definerer PIE-virksomheder, foreslås ophævet. Definitionen indsættes i stedet i en ny § 1 a, nr. 3, jf. lovforslagets § 1, nr. 6.

Til nr. 28

Det foreslås i § 22 om rapportering om økonomiske forbrydelser at indsætte et nyt *stk. 5* om, at stk. 1-4 ikke gælder ved revision af en virksomhed af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), som defineret i forslaget til en ny § 1 a.

Stk. 1-4 indeholder bestemmelser om, at revisor har underretningspligt over for ledelsen og Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet, hvis revisor under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, indser, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv.

Baggrunden herfor er, at den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden indeholder et tilsvarende krav og derfor fremover vil gælde ved revision af sådanne virksomheder.

Efter forordningens artikel 7 skal revisor således underrette virksomheden, hvis revisor har mistanke om eller rimelig grund til at mene, at der kan opstå eller er opstået uregelmæssigheder, herunder svig, med hensyn til den reviderede virksomheds regnskaber. Revisor skal endvidere underrette de relevante myndigheder, hvis virksomheden ikke undersøger sagen. Den relevante myndighed er i Danmark Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet.

Rapporteringspligten efter forordningen gælder ikke kun forbrydelser begået af ledelsen, ligesom rapporteringspligten allerede indtræder, når revisor får mistanke om eller har rimelig grund til at formode, at der kan opstå eller er opstået uregelmæssigheder, herunder svig med hensyn til den reviderede virksomheds regnskaber.

Når revisor udfører andre opgaver end revision for en PIE-virksomhed, er revisor omfattet af pligterne i stk. 1-4 og ikke af forordningens bestemmelse.

Til nr. 29

Den gældende § 23, stk. 2-5, i revisorloven angiver koncernrevisors ansvar i forbindelse med koncernrevisors dokumentation af revisionsarbejde udført af andre revisorer til brug for koncernrevisionen. Koncernrevisors ansvar følger endvidere af regnskabslovgivningen.

I 8. selskabsdirektivs artikel 27 er fastsat regler for nogle forhold vedrørende lovpligtig revision af koncernregnskaber. I ændringsdirektivet er artikel 27 blevet suppleret med, at koncernrevisor skal evaluere det revisionsarbejde, der er udført af andre revisorer, samt at koncernrevisor skal indhente et skriftligt samtykke fra andre revisorer om, at de vil videregive relevant materiale under udførelsen af revisionen som betingelse for, at koncernrevisor kan anvende vedkommendes arbejde.

Det foreslåede *§ 23, stk. 2*, gennemfører den ændrede formulering af artikel 27, hvorefter koncernrevisor skal evaluere det revisionsarbejde, der er udført af andre revisorer. Det er således tilføjet, at koncernrevisor – udover at dokumentere den gennemgang, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer – også skal dokumentere den vurdering, der er foretaget.

Bestemmelsen specificerer således koncernrevisors pligt til at foretage en evaluering af datterselskabs-

revisors arbejde. Der er alene tale om en præcisering som følge af den ændrede ordlyd af artikel 27, idet kravet om, at revisor skal evaluere datterselskabsrevisors revisionsarbejde, også er indeholdt i revisors forpligtigelse efter revisorlovens § 23, stk. 1, om udarbejdelsen af arbejdspapirer. Kravet er ligeledes indeholdt i revisorlovens § 23, stk. 2, hvorefter koncernrevisors arbejdspapirer tillige skal dokumentere den gennemgang, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen. Koncernrevisor kan ikke have foretaget en gennemgang af det revisionsarbejde, der er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen efter ISA 600 uden, at der heri også ligger en evaluering af arbejdet.

Som noget nyt er der i den foreslåede § 23, stk. 2, *2. pkt.*, indsat et krav om, at koncernrevisors arbejdspapirer tillige skal dokumentere andre revisorers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet under udførelsen af koncernrevisionen. Affattelsen gennemfører det ændrede krav i artikel 27, hvorefter koncernrevisor skal indhente skriftligt samtykke fra andre revisorer til, at denne videregiver relevant materiale under udførelsen af revisionen, som betingelse for, at koncernrevisor kan anvende andre revisorers arbejde.

Koncernrevisor skal således indhente samtykke fra datterselskabsrevisor til, at datterselskabsrevisor vil videregive den nødvendige dokumentation, når koncernrevisor skal udføre koncernrevisionen. Gives samtykket ikke, må koncernrevisor ikke anvende den pågældende revisors arbejde. Med den nye bestemmelse om indhentelse af samtykke er der således sket en tidsmæssig fremrykning af koncernrevisors kontakt til datterselskabers revisor, idet et sådan samtykke giver mening, hvis det indhentes forinden koncernrevisor påbegynder koncernrevisionen.

Til nr. 30

Som nævnt i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 29, angiver den gældende § 23, stk. 2-5, i revisorloven revisors dokumentationsforpligtelser i forbindelse med revision af koncerner.

Som noget nyt er der ved ændringsdirektivets affattelse af artikel 27, stk. 2, indsat en forpligtigelse for koncernrevisor til at træffe passende foranstaltninger og underrette den kompetente myndighed, såfremt revisor er forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.

Det foreslås derfor, at der i revisorlovens § 23 indsættes et nyt *stk. 3*, hvoraf disse pligter fremgår. Bestemmelsen gælder for alle koncernrevisioner, uanset hvor datterselskaber er revideret.

For det første foreslås det, at koncernrevisor skal træffe passende foranstaltninger, såfremt revisor er forhindret i at gennemgå og vurdere revisionsarbejdet vedrørende en dattervirksomhed. Det skal af koncernrevisors dokumentation fremgå, hvori hindringerne består, samt at koncernrevisor har truffet de fornødne foranstaltninger. Sådanne foranstaltninger omfatter, hvor det er relevant, at koncernrevisoren selv udfører eller lader udføre yderligere lovpligtigt revisionsarbejde i den relevante dattervirksomhed.

For det andet foreslås det, at koncernrevisor skal underrette Erhvervsstyrelsen om den manglende adgang til revisionsarbejdet vedrørende en dattervirksomhed. Det skal af koncernrevisors dokumentation fremgå, at en sådan henvendelse er sket.

Til nr. 31 og 32

De foreslåede ændringer er alene en konsekvens af, at der indsættes et nyt stk. 3, jf. forslagets § 1, nr. 30.

Til nr. 33

Efter den gældende bestemmelse i § 24, stk. 1, skal revisor være uafhængig under udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagen. Bestemmelsen gennemførte dagældende artikel 22, stk. 1, i 8. selskabsdirektiv.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 14, ændres artikel 22, stk. 1. Ændringen indebærer bl.a., at personkredsen, der er omfattet af det generelle krav om uafhængighed, udvides til også at omfatte revisionsvirksomheden samt enhver fysisk person, der har mulighed for at påvirke resultatet af revisionen. Som noget nyt fastsættes endvidere den periode, hvor kravet om uafhængighed skal være opfyldt.

Det foreslås, at *§ 24, stk. 1*, affattes på ny, således at personkredsen bringes i overensstemmelse med direktivet, og at fastlæggelsen af den periode, hvor kravet om uafhængighed er krævet, indarbejdes i bestemmelsen.

Den foreslåede *§ 24, stk. 1, 1. pkt.*, udvides, så det generelle krav om uafhængighed også gælder for revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er tilknyttet opgaven eller kontrollerer dennes udførelse. Det fremgår af afsnit 2 i Erhvervsstyrelsens vejledning af 24. marts 2009 om uafhængighedsbekendtgørelsen, at de personer, der indgår i kommandokæden i en revisionsvirksomhed eller anses for at kontrollere opgavens udførelse, omfatter alle personer med ansvar for tilsyn, ledelse, vederlag eller andre kontrolfunktioner over for enten revisionspartneren eller andre personer involveret i udførelsen af opgaven på nationalt, regionalt eller globalt niveau. Bestemmelsen gælder som hidtil ved enhver erklæringsopgave med sikkerhed.

I den foreslåede *§ 24, stk.1, 2. pkt.*, fastlægges, at uafhængighed er krævet både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Efter den foreslåede *§ 24, stk. 1, 3. pkt.*, begynder opgaveperioden ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet. Ved en revisionsopgave skal revisor derfor være uafhængig i perioden, der ligger mellem begyndelsen af det regnskabsår, der revideres, og til revisor afgiver sin revisionspåtegning på regnskabet. Hvis der er tale om en revisionsopgave af tilbagevendende karakter, ophører opgaveperioden ved en meddelelse fra revisor eller kunden om, at revisionsaftalen er ophørt eller ved afgivelsen af den sidste revisionspåtegning afhængig af, hvilken periode, der indtræffer senest.

Bestemmelsen svarer til de krav, der er fastsat i afsnit 290.30 og 291.30 i de etiske regler, som er udgivet af FSR – danske revisorer. Bestemmelsen vil derfor blive fortolket med udgangspunkt i de etiske regler for revisorer.

De etiske reglers afsnit 290.31 og 290.32 (revisions- og reviewopgaver) samt 291.31 og 291.32 (andre erklæringsopgaver med sikkerhed) indeholder mere detaljerede regler om det forhold, hvor en virksomhed bliver revisionskunde i løbet af eller efter den periode, som dækkes af det regnskab, revisor skal afgive en revisionspåtegning om, herunder stillingtagen til trusler mod uafhængigheden som f.eks. økonomiske eller forretningsmæssige forbindelser forud for accept af opgaven og tidligere ydelser leveret til kunden. Hvis revisor inden valget som revisor har leveret ydelser, som det ikke vil være tilladt at levere efter valget som revisor, stiller de etiske regler krav om anvendelse af sikkerhedsforanstaltninger, der reducerer truslen mod uafhængigheden til et acceptabelt niveau.

Hvis revisors uafhængighed efter anvendelsen af sikkerhedsforanstaltninger fortsat er i fare, skal revisor afstå fra opgaven, jf. § 24, stk. 3.

Efter artikel 5 i forordningen må en revisor ikke levere ikke tilladte ydelser til en virksomhed af interesse for offentligheden i den periode, der ligger mellem begyndelsen af den reviderede periode og afgivelsen af revisionspåtegningen. For visse ydelser gælder forbuddet også for det regnskabsår, der ligger forud for det regnskabsår, der skal revideres. Levering af ikke tilladte ydelser efter forordningen vil aldrig kunne afhjælpes ved anvendelsen af sikkerhedsforanstaltninger.

Der henvises i øvrigt til forslagets § 1, nr. 17, og bemærkningerne hertil vedrørende accept og fortsættelse af opgaven.

Til nr. 34

Den gældende § 24, stk. 2, 1.pkt., indeholder en overordnet beskrivelse af en række situationer, hvor en revisor ikke er uafhængig og derfor ikke må udføre opgaver, som omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Der er alene foreslået en sproglig tilpasning i *stk. 2, 1. pkt.*, hvor begrebet økonomisk forhold ændres til økonomisk interesse. Herved bringes begrebet i overensstemmelse med begrebets anvendelse i lovbemærkninger og bekendtgørelse om uafhængighed.

1. pkt. omhandler de uafhængighedstruende situationer, som revisor skal være opmærksom på, både forinden en opgave påbegyndes og under udførelsen af en opgave. De enkelte uafhængighedstruende situationer er nærmere udmøntet i bekendtgørelse om uafhængighed. Det en betingelse, at der er tale om forhold, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Begrebet en velinformeret trediemand skal som hidtil forstås som en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene.

Bestemmelsen omhandler forhold, hvor der er en direkte eller indirekte økonomisk interesse mellem revisor og den virksomhed, som opgaven skal udføres for. Begrebet økonomisk interesse omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anparter, gældsbreve, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign. Den direkte økonomiske interesse er absolut, således at den skal forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse. Ved vurderingen af den indirekte økonomiske interesse indgår der et væsentlighedskriterium. Den indirekte økonomiske interesse kan således være så uvæsentlig, at den ikke vil udgøre nogen reel trussel mod revisors uafhængighed. Som eksempel herpå kan nævnes medejerskab via større investeringsforeninger eller via pensionsopsparing gennem en pensionskasse, der har anbragt en del af sine midler i aktier. Sådanne situationer er ikke omfattet. Dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed.

Betydningen af ordene direkte eller indirekte er uændret og omfatter situationer, hvor revisor selv er indehaver af f.eks. en aktiepost, eller hvor revisor ejer en sådan gennem (med)ejerskab af et andet selskab, en forening eller lignende.

Normalt vil det ikke være vanskeligt for revisor og revisionsvirksomheden at sikre sig, at der ikke forekommer ejerinteresser af en art som omtalt foran i den virksomhed, opgaven skal udføres for, idet der er krav om, at revisionsvirksomheden har et kvalitetsstyringssystem. Imidlertid kan udefra kommende begivenheder betyde, at revisor selv eller et medlem af revisionsteamet f.eks. via arv eller gave eller ved fusion erhverver sig en finansiel interesse i virksomheden, som vil udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Kommer revisor uforvarende i en sådan situation, foreskriver EU-henstillingen, at den finansielle interesse skal afhændes snarest muligt og senest én måned efter, at revisor har fået kendskab til forholdet. Sker dette ikke, må revisor afstå fra at udføre opgaven. I den mellemliggende periode skal revisor træffe bedst mulige sikkerhedsforanstaltninger for at sikre uafhængigheden, herunder udelukkelse af den person, der har erhvervet interessen, fra at deltage i beslutninger vedrørende opgaven. Det samme gælder, hvis der f.eks. på grund af insiderregler, er retlige hindringer for en sådan afhændelse.

Tilsvarende kan der - trods interne retningslinjer om oplysning og rapportering om bl.a. familiemæssige forbindelser, der kan true uafhængigheden - utilsigtet opstå trusler mod revisors uafhængighed, som denne ikke indså eller burde have indset. I sådanne situationer skal revisor, når vedkommende bliver opmærksom på truslen, straks iværksætte lignende foranstaltninger som nævnt foran.

I sådanne utilsigtede situationer er det vigtigt, at der i revisionsvirksomheden er fastlagt procedurer, som sikrer, at medarbejderne omgående giver meddelelse om sådanne trusler, og at der træffes de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at imødegå dem, herunder afhændelse af eventuelle ejerinteresser eller fjernelse af den pågældende medarbejder fra opgaven.

Også forretningsmæssige forbindelser mellem revisionsvirksomheden og den virksomhed, en opgave skal udføres for, kan være af betydning for uafhængigheden. Det gælder f.eks., hvis revisor eller andre

personer i revisionsvirksomheden eller dens netværk, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dens udførelse, har en kommerciel eller finansiel interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Bestemmelsen hindrer dog ikke revisor i at udføre sin opgave, hvis den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parters normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår, og hvis den i øvrigt ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. At købe varer hos kunden på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, med mindre fordelen er uvæsentlig.

Forbuddet mod ansættelse i den virksomhed, for hvilken en opgave udføres, omfatter enhver form for beskæftigelse for virksomheden, herunder som medlem af direktionen eller bestyrelsen, udstationering og eventuel dobbeltbeskæftigelse, dvs. beskæftigelse i både revisionsvirksomheden og hos kunden. Tilsvarende gælder, hvis vedkommende er beskæftiget i en virksomhed, der er tilknyttet den virksomhed, for hvilken opgaven udføres.

Revisor vil være afskåret fra at udføre en opgave som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, for en virksomhed, som har en direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet. Det samme gælder, hvis virksomheden har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

Til nr. 35 og 36

Efter den gældende bestemmelse i *§ 24, stk. 4, 1. pkt.*, må revisor ikke udføre erklæringsopgaver med sikkerhed for en virksomhed af interesse for offentligheden (PIE-virksomhed), hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Efter § 24, stk. 4, 2. pkt., må en revisor, der underskriver revisionspåtegningen på et regnskab for en PIE-virksomhed, ikke påtage sig en ledende stilling i den pågældende virksomhed, før 2 år efter at vedkommende er fratrådt som revisor.

§ 24, stk. 4, 1. pkt., gennemførte artikel 22, stk. 2, 2. afsnit, i 8. selskabsdirektiv. Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 14, er artiklen blev ændret, og bestemmelsen i 8. selskabsdirektivs artikel 22, stk. 2, 2. afsnit, er udgået. Bestemmelsen er blevet erstattet af artikel 5 i forordningen, der indeholder en liste over ydelser, som revisor ikke må levere til PIE-virksomheder. Forordningen gælder umiddelbart i medlemslandene.

§ 24, stk. 4, 2. pkt., gennemførte artikel 42, stk. 3, i 8. selskabsdirektiv. Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 32, er artikel 42 udgået. Bestemmelsen er erstattet af en ny artikel 22a, der udvider personkredsen, der er omfattet af forbuddet, ligesom den nye artikel også gælder i forhold til andre virksomheder end PIE-virksomheder.

Det foreslås på denne baggrund, at § 24, stk. 4, ophæves, og at forbuddet mod at tage ansættelse hos en revisionskunde gennemføres i en ny § 24 c, jf. lovforslagets § 1, nr. 40.

I § *24, stk. 5*, der bliver stk. 4, foreslås det at ophæve *2. pkt.*, som en konsekvens af ophævelsen af § 24, stk. 4, 1. pkt. Der er således ikke behov for at kunne fastsætte regler om selvrevision og egeninteresse i forbindelse med revision af PIE-virksomheder, idet sådanne situationer nu er reguleret direkte i artikel 5 i forordningen, jf. ovenfor.

Til nr. 37

Efter den gældende *§ 24, stk. 6, 1. pkt.*, skal revisionsvirksomheden opstille retningslinjer, der sikrer, at revisor, inden vedkommende påtager sig en opgave, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 16, indføres artikel 22b om krav til accept og fortsættelse af en revisionsopgave, herunder krav om, at revisor skal vurdere og dokumentere sin uafhængighed og trusler mod uafhængigheden. Bestemmelsen gennemføres i en ny § 15 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 17, hvis indhold er lig med § 24, stk. 6, 1. pkt.

Det foreslås derfor, at den gældende bestemmelse i § 24, stk. 6, 1. pkt., ophæves. Bestemmelsen foreslås i stedet indsat i § 1, nr. 17 (den nye § 15 a) sammen med de øvrige krav til accept og fortsættelse af en revisionsopgave, men tilpasses ordlyden i ændringsdirektivet.

Til nr. 38

Der er tale om en sproglig korrektion som følge af, at det gældende 1. pkt. i § 24, stk. 6, der bliver stk. 5, ophæves, jf. lovforslagets § 1, nr. 37.

Til nr. 39

Efter ændringsdirektivets artikel 1, nr. 14, litra d, indføres et nyt stk. 6 i 8. selskabsdirektivs artikel 22 om uafhængighed. Bestemmelsen omhandler kravene til revisor, hvis den reviderede virksomhed i regnskabsperioden overtages af, fusionerer med eller overtager en anden virksomhed. Revisor skal efter artikel 22, stk. 6, 1. afsnit, identificere og evaluere alle aktuelle eller nylige interesser eller relationer, herunder levering af andre ydelser end revision til den pågældende virksomhed, som under hensyntagen til tilgængelige sikkerhedsforanstaltninger kan bringe revisors uafhængighed og evne til af fortsætte revisionen i fare.

Efter artikel 22, stk. 6, 2. afsnit, skal revisor hurtigst mulig og senest inden for tre måneder træffe foranstaltninger til at bringe interesser og relationer, der kan true uafhængigheden, til ophør og om muligt vedtage sikkerhedsforanstaltninger for at minimere eventuelle trusler mod uafhængigheden som følge af disse interesser.

Det foreslås, at den nye artikel 22, stk. 6, i 8. selskabsdirektiv gennemføres i § 24, der omhandler uafhængighed.

Det foreslåede *stk. 6* gennemfører artikel 22, stk. 6, 1. afsnit, i 8. selskabsdirektiv. Den foreslåede lovtekst lægger sig tæt op af ordlyden i direktivet og gælder i overensstemmelse med direktivet kun ved revision.

Bestemmelsen svarer til afsnit 290.33 i de etiske regler, som er udgivet af FSR – danske revisorer.

Det foreslåede *stk. 7* gennemfører artikel 22, stk. 6, 2. afsnit, i 8. selskabsdirektiv. Efter bestemmelsen skal revisor hurtigst mulig og senest inden for tre måneder træffe alle nødvendige foranstaltninger til at afslutte nuværende interesser og relationer, der kompromitterer revisors uafhængighed. Revisor skal endvidere anvende sikkerhedsforanstaltninger for at mindske eventuelle trusler mod uafhængigheden som følge af de i stk. 6 identificerede forhold.

Fristen på tre måneder regnes fra datoen for ikrafttrædelsen af overtagelsen eller fusionen.

De etiske regler for revisorer indeholder i afsnit 290.34-290.38 mere detaljerede regler om revisors afslutning af tidligere og nuværende interesser og relationer og om anvendelse af sikkerhedsforanstaltninger mod eventuelle trusler mod uafhængigheden.

Efter de etiske regler skal revisor afbryde interesser og forbindelser senest inden for seks måneder, hvor direktivet og lovforslaget kræver, at de skal være afsluttet efter senest tre måneder. Bortset fra denne forskel vil bestemmelsen i stk. 7 blive fortolket med udgangspunkt i de etiske regler.

Til nr. 40

Til § 24 a

Ifølge den nye forordnings artikel 5, stk. 1, må revisor ikke levere en række ikke-revisionsydelser til en revisionskunde, der er defineret som en virksomhed af interesse for offentligheden (PIE-virksomhed). De ikke tilladte ydelser omfatter bl.a. visse skatteydelser, vurderingsydelser m.v.

Forordningens artikel 5, stk. 3, giver mulighed for, at medlemslandene kan tillade levering af visse skat-

teydelser og vurderingsydelser. En sådan tilladelse er betinget af, at ydelserne kun har mindre indvirkning på regnskabet, at skønnet over indvirkningen er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen, og at de generelle uafhængighedsprincipper er overholdt.

Forslaget til *§ 24 a* udnytter denne option.

Det foreslåede *stk. 1* nævner de ydelser, som en revisor uanset forbuddet i forordningens artikel 5, stk. 1, kan levere til en revisionskunde. Der er tale om skatteydelser relateret til udarbejdelse af skatteblanketter, udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitamenter, bistand i forbindelse med skattekontroller og beregning af direkte og indirekte skatter og udskudt skat samt skatterådgivning. Endvidere tillades vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser og støtte til retssager.

Det foreslåede *stk. 2* angiver de betingelser, der skal være opfyldt, for at ydelser omfattet af stk. 1 kan udføres. Betingelserne er, at opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber, at skønnet over indvirkningen på de reviderede regnskaber er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen, og at revisor og revisionsvirksomheden opfylder uafhængighedsprincipperne i § 24.

Det vil bero på en nærmere vurdering, med hensyn til hvornår opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber. Denne vurdering vil kunne tage udgangspunkt i de principper, revisor anvender ved fastlæggelse af væsentlighed i henhold til ISA 320 om væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision.

Til § 24 b

Artikel 4, stk. 2, i den nye forordning medfører en begrænsning med hensyn til revisors levering af ikke-revisionsydelser, hvis en revisionsvirksomhed i tre på hinanden følgende år har udført ikke-revisionsydelser til den reviderede PIE-virksomhed, dens modervirksomhed eller de virksomheder, den kontrollerer. Honoraret for sådanne ikke-revisionsydelser begrænses til 70 pct. af det gennemsnitlige revisionshonorar, der de seneste tre år er betalt for revisionen af den reviderede virksomhed, og når, det er relevant, af dens modervirksomhed og de virksomheder, den kontrollerer, samt for revisionen af koncernregnskabet.

Forslaget til *§ 24 b* udnytter en mulighed i forordningen, hvorefter det nationalt kan bestemmes, at en kompetent myndighed på anmodning af revisor eller en revisionsvirksomhed undtagelsesvist kan tillade, at revisoren eller revisionsvirksomheden fritages for kravet i en periode på højst to regnskabsår.

Efter *stk. 1* kan Erhvervsstyrelsen undtagelsesvist fritage for begrænsningen i forordningens artikel 4, stk. 2, efter begrundet ansøgning fra vedkommende revisor eller revisionsvirksomhed. Fritagelsen er tænkt forbeholdt enkeltstående tilfælde. Der kan f.eks. være tale om tilfælde, hvor revisors manglende deltagelse i udførelsen af en opgave ellers ville medføre væsentlig skade for virksomheden.

Efter *stk. 2* kan en fritagelse højst gives for to regnskabsår.

Til § 24 c

Der foreslås en ny *§ 24 c*, der indskrænker revisorers og medarbejderes adgang til at tage ansættelse hos en revisionskunde. Efter den gældende lov gælder alene et forbud mod, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en PIE-virksomhed, må tage ansættelse hos revisionskunden før to år efter, at revisor er fratrådt som revisor. Den foreslåede bestemmelse omfatter også revision af andre kunder end PIE-virksomheder, ligesom den også omfatter andre revisorer, der har deltaget i revisionen eller kontrolleret dennes udførelse.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører ændringsdirektivets artikel 1, nr. 15, hvor der i 8. selskabsdirektiv indsættes en ny artikel 22a om reviderede virksomheders ansættelse af tidligere revisorer eller af revisorers eller revisionsfirmaers ansatte.

Bestemmelsen har til formål at imødegå truslen om, at kunden kunne have haft indflydelse på den på-

gældende revisor eller andre personer, der kan påvirke resultatet af revisionen under udførelsen af den foregående revisionsopgave for virksomheden.

Efter det foreslåede *stk. 1, 1. pkt.*, indføres en generel karensperiode på et år for de underskrivende revisorer, før de kan tage ansættelse hos en revisionskunde. Det præciseres i *stk. 1, 2. pkt.*, at bestemmelsen ikke gælder, hvis revisor har udført revisionen af årsregnskabet efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1.

Det foreslåede *stk. 1, 3. pkt.*, fastsætter en karensperiode på to år for de underskrivende revisorer i PIE-virksomheder, hvilket er en videreførelse af den gældende § 24, stk. 4, 2. pkt., der ophæves, jf. lovforslagets § 1, nr. 35.

Efter det foreslåede *stk. 2* fastsættes en karensperioden på et år for andre revisorer, der er tilknyttet revisionsvirksomheden, og som direkte har deltaget i revisionen. Karensperioden for denne personkreds er den samme, uanset om det vedrører revision af en virksomhed af offentlig interesse eller en anden virksomhed.

Bestemmelsen gælder kun for personer, der er godkendt som revisorer. Karensperioden gælder således ikke for andre medarbejdere i revisionsvirksomheden.

Karensperioden gælder således for godkendte revisorer, som er medlem af det opgaveteam, der er udpeget til at udføre revisionen. Ved afgrænsningen af personer, der er medlem af opgaveteamet, kan henvises til den internationale revisionsstandard ISA 220 om kvalitetsstyring ved revision af skaber. Det fremgår af det forklarende og vejledende materiale til standarden, at en person, der anvender sin ekspertise på et specialiseret område indenfor regnskab eller revision og udfører revisionshandlinger på opgaven, betragtes som en del af opgaveteamet. Det gælder dog ikke, hvis den pågældende persons deltagelse i opgaven alene består i en konsultation.

Som det er tilfældet med den gældende § 24, stk. 4, 2. pkt., omhandler bestemmelsen alene de situationer, hvor revisorerne har været beskæftiget med en revisionsopgave. Erklæring om udvidet gennemgang og andre erklæringsopgaver med sikkerhed for virksomheden er således ikke omfattet af forbuddet.

Tilsidesætter en revisor bestemmelsen i § 24 c, stk. 1 eller 2, kan tilsidesættelsen indbringes for Revisornævnet i tilfælde, hvor forseelsen må anses for begået i forbindelse med pågældendes afgivelse af revisionspåtegning, jf. stk. 1, eller hvor forseelsen må anses for begået i forbindelse med pågældende revisors tilknytning til revisionsopgaven, jf. stk. 2. I sådanne tilfælde vil en forseelse være omfattet af Revisornævnets kompetence efter lovens § 43, stk. 3.

I andre tilfælde kan en tilsidesættelse af § 24 c straffes med bøde, jf. § 54, stk. 1, som foreslået affattet ved forslagets § 1, nr. 106, f.eks. hvor revisor - efter at være fratrådt som revisor – indenfor et henholdsvis to år efter sin fratræden som revisor indgår aftale om at påtage sig en ledende stilling i den omhandlede virksomhed eller bliver medlem af dens bestyrelse, tilsynsorgan eller revisionsudvalg.

Til nr. 41

Efter den gældende bestemmelse i § 25 skal den revisor, der underskriver revisionspåtegningen i årsrapporten for en virksomhed af interesse for offentligheden, udskiftes efter 7 år (partnerrotation).

Direktivbestemmelsen om partnerrotation er blevet ophævet ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 32. Reglerne om partnerrotation er i stedet flyttet til artikel 17, stk. 7, i den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligeden, som gælder direkte i medlemslandene.

Det foreslås derfor at ophæve § 25 om partnerrotation.

Til nr. 42

Efter de gældende regler i revisorlovens § 26 må en revisor ikke i hvert af 5 på hinanden følgende regn-

skabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde. Hvis der foreligger særlige omstændigheder, kan Erhvervsstyrelsen undtage herfra. Bestemmelsen gælder i forhold til alle kunder.

Efter artikel 4, stk. 3, i den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden indføres nu et tilsvarende krav, dog således at der indføres en begrænsning på 15 pct. over 3 år, og at bestemmelsen kun gælder i forhold til kunder, der falder ind under definitionen af virksomheder af offentlig interesse (PIE-virksomheder). Forordningen gælder direkte i medlemslandene.

Det foreslås, at *stk. 1* ophæves, så der fremover alene gælder en begrænsning ved revision af PIE-virksomheder.

Revisor skal dog ved vurderingen af sin uafhængighed i medfør af § 24 fortsat være opmærksom på, hvor stor andel af vedkommendes omsætning, der genereres af en enkelt revisionskunde, der ikke er en PIE-virksomhed i henhold til forordningen.

Det fremgår således af internationale retningslinjer for revisors etiske adfærd, som på dansk er udgivet af FSR – danske revisorer, at når det totale honorar fra en revisionskunde udgør en stor del af revisionsvirksomhedens samlede honorarer, skaber afhængigheden af den pågældende revisionskunde og bekymring for at miste kunden en egeninteresse og intimideringstrussel. Betydeligheden af truslen afhænger af faktorer som:

- Revisionsvirksomhedens driftsmæssige struktur.
- Om revisionsvirksomheden er veletableret eller nystartet.
- Revisionskundens betydning, kvantitativ og/eller kvalitativ, for revisionsvirksomheden.

Revisor skal vurdere truslen og iværksætte eventuelle sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen til et acceptabelt niveau. Sådanne sikkerhedsforanstaltninger kan f.eks. være

- at reducere afhængigheden af den pågældende kunde,
- at få foretaget en ekstern kvalitetssikring af revisionsopgaven, eller
- konsultere en tredjemand om centrale revisionsmæssige vurderinger.

Derudover foreligger EU-Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 om revisors uafhængighed i EU (2002/590/EF), som fortsat er gældende.

Det fremgår af henstillingens afsnit 8.2. om sammenhæng mellem det samlede honorar og samlede indtægter, at det skønnes, at der foreligger en finansiel afhængighed, hvis de samlede honorarer (både inden og uden for revisionen), som revisionsvirksomheden modtager fra samme revisionskunde og dennes tilknyttede virksomheder, udgør en urimelig høj procentdel af de samlede indtægter i en periode på 5 år.

Revisor kan derfor lade de etiske regler og henstillingen indgå i sin vurdering af, hvorvidt honoraret fra en revisionskunde har en sådan størrelse, at det kan være en trussel mod revisors uafhængighed efter lovens § 24, stk. 1.

Revisor skal, jf. den foreslåede nye bestemmelse i § 15 a, vurdere og dokumentere truslen mod uafhængigheden, som følge af honorarets størrelse i forhold til den samlede omsætning, og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå truslen.

Til nr. 43

Det foreslås i *stk. 3*, der bliver til stk. 2, at stk. 2 ændres til stk. 1.

Der er alene tale om en konsekvensændring som følge af forslagets § 1, nr. 42, hvorefter det gældende stk. 1 ophæves.

Til nr. 44

Efter den gældende bestemmelse i § 27 skal revisionsvirksomheder, der udfører erklæringsopgaver med sikkerhed for virksomheder af offentlig interesse, årligt offentliggøre en rapport om gennemsigtighed.

Det foreslås at ophæve kapitel 5 om rapport om gennemsigtighed, da kravet er ophævet i 8. selskabsdi-

rektiv og i stedet indsat i artikel 13 i den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden. Kravene til og offentliggørelse af en rapport om gennemsigtighed følger derfor fremover af forordningen og gælder alene for revisionsvirksomheder, der udfører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

Til nr. 45

Den gældende overskrift til kapitel 6 er Kvalitetsstyring og kvalitetskontrol.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 18, indsættes artikel 24 a, som indfører krav til revisionsvirksomheders interne organisation.

Det foreslås derfor, at overskriften til kapitel 6 ændres, så den også omfatter intern organisation, da ændringsdirektivets artikel 24 a foreslås indsat i kapitel 6 i lovens § 28, jf. forslagets § 1, nr. 46.

Til nr. 46

Den gældende § 28, stk. 1, fastslår, at revisionsvirksomheden skal have et kvalitetsstyringssystem og skal kunne dokumentere anvendelsen heraf. Efter den gældende stk. 2 kan Erhvervsstyrelsen fastsætte regler om indholdet af kvalitetsstyringssystemet og dokumentationen for dets anvendelse. Bemyndigelsen hertil er i dag ikke udnyttet. Kvalitetskontrollen af kvalitetsstyringssystemet udføres i dag med udgangspunkt i den internationale standard om kvalitetsstyring (ISQC 1). Det fremgår af § 33, stk. 1, nr. 2, i bekendtgørelse nr. 985 af 11. september 2014 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem skal leve op til god kvalitetsstyringsskik. God kvalitetsstyringsskik udfyldes af de internationale gældende standarder, herunder ISQC 1, som den har udviklet sig siden 2004 ved indførelse af den lovpligtige kvalitetskontrol og Revisornævnets bedømmelse af sager vedrørende revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 18, indsættes artikel 24a, som indfører en række detaljerede krav til en revisionsvirksomheds interne organisation. Formålet med kravene er at forhindre eventuelle trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors uafhængighed og objektivitet samt sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelsen af en opgave.

Det foreslås derfor, at *§ 28* affattes på ny, som en rammebestemmelse, så det overordnede krav om, at en revisionsvirksomhed skal have en intern organisation, herunder et kvalitetsstyringssystem fremgår direkte af loven. De mere detaljerede krav til en revisionsvirksomheds interne organisation, herunder kvalitetsstyringssystemet foreslås udmøntet i en bekendtgørelse.

God kvalitetsstyringsskik gælder ved udførelse af alle erklæringsopgaver med sikkerhed, dvs. både ved revision og afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, herunder f.eks. udvidet gennemgang efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard. Efter forslaget vil krav til revisionsvirksomhedens interne organisation, herunder kvalitetsstyringssystemet gælde for alle erklæringer med sikkerhed, hvilket er i overensstemmelse med ISQC 1, som finder anvendelse ved udførelse af revision og review af regnskaber, andre erklæringer med sikkerhed og beslægtede opgaver.

Det foreslås, at *stk. 1, 1. pkt.*, udvides, så kravet om, at en revisionsvirksomhed skal have en intern organisation, indsættes udover det gældende krav om, at revisionsvirksomheden skal have et kvalitetsstyringssystem. Det foreslås, at det i *stk. 1, 2. pkt.*, fastsættes, at revisionsvirksomheden som led i opfyldelsen af kravene om intern organisation skal tage højde for virksomhedens størrelse og driftsmæssige karakteristika, og om den er en del af et netværk.

I den foreslåede affattelse af *§ 28, stk. 2*, fastsættes, at revisionsvirksomheden skal kunne dokumentere opfyldelsen af kravene om intern organisation, herunder dokumentation for kvalitetsstyringssystemet og anvendelsen heraf.

Det foreslås i et nyt *stk. 3*, at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte regler om intern organisation og om ind-

holdet af kvalitetsstyringssystemet samt dokumentationen for dets anvendelse. Denne hjemmel har for kvalitetsstyringssystemet hidtil været indeholdt i den gældende stk. 2, som i dag er uudnyttet. Hjemmelen i den foreslåede stk. 3 foreslås som nævnt udnyttet i en bekendtgørelse, hvor de nærmere krav til revisionsvirksomhedens interne organisation vil blive fastsat.

Kravene til revisionsvirksomhedens interne organisation foreslås udmøntet med en direktivkonform ordlyd, og det forventes, at der vil blive fastsat krav for at forhindre eventuelle trusler mod revisionsvirksomhedens og revisors uafhængighed og objektivitet samt krav, der skal sikre, at revisionsvirksomheden har en sund administrativ og regnskabsmæssig praksis, interne kvalitetsstyringsmekanismer, effektive procedurer til risikovurdering og effektive kontrol- og sikkerhedsforanstaltninger for informationsbehandlingssystemer. Endvidere er det et krav efter ændringsdirektivet, at der skal fastsættes krav til revisionsvirksomhedens aflønningspolitik, herunder overskudsdeling.

Det forventes, at den foreslåede bekendtgørelse også skal indeholde minimumskrav til kvalitetsstyringssystemet, som udover at indeholde de overordnede elementer til et kvalitetsstyringssystem – ledelsesansvar for kvalitet i virksomheden, relevante etiske krav, accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver, menneskelige ressourcer, opgavens udførelse og overvågning - som fremgår af ISQC 1, også vil indeholde nye krav til revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem. Herved sikres det, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem skal leve op til krav, som forventes fastsat i bekendtgørelsen. Samtidig vil det blive fastslået, at de internationale standarder, herunder ISQC1, fortsat udfylder begrebet god revisor- og kvalitetsstyringsskik. De internationale standarder, herunder ISQC 1 vil som hidtil indgå i vurderingen af, hvorvidt revisionsvirksomheden har etableret, implementeret og anvendt et kvalitetsstyringssystem Herudover indfører ændringsdirektivet bl.a. krav til revisor og andre tilknyttet udførelse af opgaven om, at de skal besidde de nødvendige kompetencer og færdigheder til at udføre opgaven korrekt. Det foreslås endvidere, at der fastsættes krav om coaching, tilsyn og kontrol med revisors og andre personer tilknyttet opgavens aktiviteter samt outsourcing af opgaver til tredjemand. Dertil forventes det, at bekendtgørelsen skal indeholde krav til revisionsvirksomhedens overvågning af dens interne organisation og kvalitetsstyringssystemet.

Det forventes, at ændringsdirektivets mulighed for at fastsætte lempeligere regler ved revision af små virksomheder udnyttes i bekendtgørelsen. For revisionsvirksomheder, der udelukkende afgiver erklæringer vedrørende små virksomheder, forventes det, at der kan anvendes mere uformelle metoder, herunder mindre omfattende dokumentation og kommunikation, når disse revisionsvirksomheder skal dokumentere opfyldelsen af kravene til intern organisation og dokumentere og kommunikere politikker og procedurer til virksomhedens ansatte, såsom notater, tjeklister og formularer.

Herudover forventes det, at enkelte krav ikke finder anvendelse for revisionsvirksomheder, som kun har én tilknyttet revisor, og som ikke har ansatte, der deltager i udførelse af opgaver. Typisk vil det kunne være en enkeltmandsvirksomhed, som har én sekretær ansat eller f.eks. et holdingselskab, hvori der ikke er drift, men hvor holdingselskabet alene er det selskab, som stifter driftsselskabet.

Vedrørende overgangsordning til de nye krav til revisionsvirksomhedens interne organisation henvises til lovforslagets § 7, stk. 2.

Til nr. 47

Den gældende lovgivning indeholder ikke krav til revisionsvirksomheden om, at den skal have en ordning, hvor dens medarbejdere via en særlig kanal kan indberette faktiske eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering.

Det følger dog af ISQC 1, afsnit 55, at revisionsvirksomhederne skal etablere klart definerede kanaler, som revisionsvirksomhedens personale kan benytte til at fremføre sådanne anliggender. En revisionsvirksomhed skal følge persondataloven samt Datatilsynets retningslinjer og praksis på området for etablering af en såkaldt whistleblowerordning.

Ved ændringsdirektivets artikel 1, nr. 25, indsættes artikel 30e, der indfører krav til revisionsvirksomheden om en sådan ordning.

Det foreslås derfor, at der indsættes en ny bestemmelse i loven, § 28 a, som indeholder krav om, at en revisionsvirksomhed som led i sit kvalitetsstyringssystem skal have en ordning, hvor dens ansatte via en særlig kanal kan indberette overtrædelser eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering. Indberetning kan foretages af revisor og andre ansatte, herunder direktionen, medlemmer af bestyrelsen og tilsynsrådet.

Kravet om, at der skal være en særlig kanal, hvor revisionsvirksomhedens ansatte kan indberette potentielle eller faktiske overtrædelser af den revisionsretlige regulering, skal forstås således, at ordningen skal etableres og administreres i overensstemmelse med persondataloven, herunder at der som udgangspunkt skal foretages anmeldelse efter reglerne i persondatalovens § 48, stk. 1. Det er dog forudsat, at revisionsvirksomheden behandler personoplysninger omfattet af persondatalovens §§ 7 eller 8. Endvidere skal Datatilsynets tilladelse indhentes, forinden behandlingen iværksættes, jf. persondatalovens § 50, stk. 1, nr. 1.

Der gælder alene et krav om, at kanalen skal bestå af en intern ordning. Det betyder, at ordningen er begrænset til, at ansatte som minimum skal kunne indberette potentielle eller faktiske overtrædelser af den revisionsretlige regulering. Indberetning om overtrædelse af f.eks. straffeloven (f.eks. i form af underslæb, bedrageri m.v.) omfattes derfor ikke af bestemmelsens anvendelsesområde. Der kan indberettes om alvorlige såvel som mindre alvorlige forseelser. Der kan ligeledes indberettes om overtrædelser, som ikke er af afgørende betydning for revisionsvirksomheden som helhed. Det kan f.eks. være tilfælde, som alene kan medføre et påbud eller en påtale fra Erhvervsstyrelsen. Muligheden for indberetning af mindre alvorlige forseelser udgør en fravigelse af Datatilsynets almindelige praksis på området, men er et krav i henhold til ændringsdirektivet.

Den revisionsretlige regulering omfatter den til enhver tid gældende revisorlovgivning, herunder revisorloven og bekendtgørelser udstedt i medfør heraf samt den til enhver tid direkte gældende EU-retlige regulering på revisionsområdet, herunder forordninger m.v. For love, som både Erhvervsstyrelsen og andre myndigheder fører tilsyn med, omfattes den eller de bestemmelser, som andre fører tilsyn med, ikke af lovforslaget. Den til enhver tid gældende lovgivning fremgår af Retsinformation og EU-tidende.

En revisionsvirksomhed skal allerede nu følge persondataloven samt Datatilsynets retningslinjer og praksis på området for etablering af whistleblowerordninger. Bortset fra den ovenfor beskrevne fravigelse af Datatilsynets praksis vedrørende hvilke forhold, der kan indberettes om, tilsigter lovforslaget ikke en ændring af den eksisterende regulering på persondataområder. På tilsvarende måde hører tilladelse til behandling af personoplysninger i forbindelse med en virksomheds whistleblowerordning samt tilsyn hermed fortsat under Datatilsynets kompetence.

Ordningen efter det foreslåede *stk. 1* skal være indrettet således, at indberetninger om en virksomheds overtrædelse eller potentielle overtrædelse af den revisionsretlige regulering skal kunne foretages anonymt.

At indberetninger skal kunne foretages anonymt, indebærer, at den, der indberetter en overtrædelse, kan gøre dette fuldstændigt anonymt f.eks. via en løsning på virksomhedens intranet, hvor der kan indsendes indberetninger uden angivelse af navn, uden mulighed for sporing af computerens IP-adresse og lignende. Indberetningerne bør som udgangspunkt alene være tilgængelige for den afdeling eller medarbejder, som behandler indberetningerne. Dette vil eksempelvis kunne være den kvalitetssikringsansvarlige. Anonyme henvendelser til en whistleblowerordning kan svække mulighederne for at bevise, at der er sket forskelsbehandling som følge af indberetningen, da kravet om anonymitet medfører, at virksomheden i tilfælde af anonyme indberetninger ikke ved, hvem der har indgivet indberetningen. Det er imidlertid vigtigt at sikre, at de ansatte, der anvender ordningen, kan være fuldstændig anonyme, idet det kan være svært for en ansat at beslutte at indberette en overtrædelse til virksomheden, hvis det ikke kan ske anonymt. En ansat kan

eksempelvis være bange for at miste sit arbejde, imens andre ansatte kan føle, at de har handlet illoyalt overfor en kollega eller overfor revisionsvirksomheden.

En overtrædelse eller en potentiel overtrædelse af den revisionsretlige regulering omfatter enhver overtrædelse eller potentiel overtrædelse, også selvom forpligtelsen ikke kan henføres til en enkelt person, men eksempelvis skyldes en grundlæggende systemfejl i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem. Der vil tillige kunne blive indberettet om overtrædelser, der skyldes undladelser. Hvis en revisionsvirksomhed har valgt at outsource en del af de forpligtelser, der påhviler revisionsvirksomheden eller revisor, til en ekstern virksomhed, vil de ansatte i revisionsvirksomheden også kunne indberette til revisionsvirksomhedens whistleblowerordning om manglende efterlevelse af forpligtelserne, som sker hos den eksterne virksomhed. Ansatte hos den eksterne virksomhed vil kunne indberette overtrædelser til Erhvervsstyrelsen.

En revisionsvirksomhed kan outsource en whistleblowerordning til en ekstern leverandør. Revisionsvirksomheden kan imidlertid ikke fraskrive sig sine forpligtelser efter lovgivningen, og virksomheder, der benytter sig af outsourcing, er således fortsat ansvarlig for, at ordningerne lever op til lovgivningens krav. En virksomhed, som varetager, administrerer eller på anden måde håndterer en ordning på vegne af en revisionsvirksomhed, skal være opmærksom på anden særlovgivning, der kan være til hinder herfor. En virksomhed, der varetager, administrerer eller på anden måde håndterer en ordning på vegne af en revisionsvirksomhed, skal endvidere også være opmærksom på eventulle lovbestemte oplysningsforpligtelser efter f.eks. hvidvaskloven, etc., som revisionsvirksomhederne kan være underlagt, idet nærværende lovforslag ikke har til hensigt at ændre herpå.

Ansattes, herunder direktionens indberetning til ordningen, vil ikke være i strid med § 132 i selskabsloven om bl.a. direktionsmedlemmers videregivelse af oplysninger, som de under udøvelsen af deres hverv har fået kendskab til. Dette gælder tillige i tilfælde, hvor ordningen er outsourcet til en ekstern leverandør.

Den foreslåede *stk. 2* følger ikke direkte af ændringsdirektivet, men det følger af ISQC1, afsnit 55, at revisionsvirksomhederne skal etablere klart definerede kanaler, som revisionsvirksomhedens personale kan benytte til at indberette faktiske eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering. Endvidere skal det være muligt for de ansatte at stå frem uden frygt for repressalier.

Det foreslås derfor, at en revisionsvirksomhed ikke må udsætte ansatte for ufordelagtig behandling eller ufordelagtige følger som følge af, at den ansatte har indberettet overtrædelser eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering til en whistleblowerordning i virksomheden.

Indberetning omfatter bl.a. enhver anmeldelse til en revisionsvirksomheds whistleblowerordning omhandlende overtrædelser eller potentielle overtrædelser af den revisionsretlige regulering.

Som udgangspunkt er alle former for ufordelagtig behandling omfattet. Ufordelagtig behandling kan foruden afskedigelse, f.eks. være degradering, forflyttelse, chikane eller lignende.

Det er en forudsætning for bestemmelsens anvendelsesområde, at den ansatte har indberettet en overtrædelse eller en potentiel overtrædelse af den revisionsretlige regulering til revisionsvirksomhedens whistleblowerordning, og det er en forudsætning, at der er årsagssammenhæng mellem den ufordelagtige behandling eller ufordelagtige følger og det forhold, at den ansatte har indberettet en overtrædelse til revisionsvirksomhedens whistleblowerordning. Som udgangspunkt er alle former for ufordelagtig behandling eller ufordelagtige følger omfattet. At der skal foreligge årsagssammenhæng medfører bl.a., at bestemmelsen alene finder anvendelse i forbindelse med ufordelagtig behandling eller ufordelagtige følger, som besluttes efter, at den ansatte har indberettet en virksomheds overtrædelse eller potentielle overtrædelse af den revisionsretlige regulering til en revisionsvirksomheds whistleblowerordning.

Det foreslåede *stk. 3* fastslår, at bestemmelsen i stk. 1 ikke finder anvendelse for revisionsvirksomheder, som udelukkende har én tilknyttet revisor, og som ikke har ansatte, der deltager i udførelsen af revisionen. Typisk vil det kunne være en enkeltmandsvirksomhed, som har én sekretær ansat eller et holdingselskab,

som ikke er driftsselskabet men alene det selskab, som stifter driftsselskabet. Endvidere foreslås det, at bestemmelsen heller ikke finder anvendelse for revisionsvirksomheder, der udelukkende beskæftiger sig med andre opgaver end revision af regnskaber.

Vedrørende overgangsordning henvises nærmere til lovforslagets § 7, stk. 2, og bemærkningerne hertil.

Til nr. 48

Revisorlovens § 29 omhandler revisorers og revisionsvirksomheders pligt til at have et kvalitetsstyringssystem samt til at underkaste sig kvalitetskontrol.

Som følge afændringen af organiseringen af det offentlige tilsyn, hvorefter kvalitetskontrollen fremover udføres af Erhvervsstyrelsen fremfor Revisortilsynet,ændres ordlyden i *stk. 1*. Der henvises til bemærkningerne til den foreslåede § 34, stk. 3, jf. forslagets § 1, nr. 60.

Til nr. 49

Forslaget til ændring af *§ 29, stk. 2,* er en konsekvensændring af forslagets § 1, nr. 47 om indsættelse af ny § 28 a.

Til nr. 50

Den gældende § 29 stk. 3, vedrører udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol. Der skal som minimum gennemføres en kvalitetskontrol hvert sjette år. I revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), skal der dog som minimum udføres kvalitetskontrol hvert tredje år.

Udvælgelse til kvalitetskontrol vil som hidtil tage udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed, der er registreret i Erhvervsstyrelsens register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Pligten til at underkaste sig kvalitetskontrol omfatter som hidtil alle godkendte revisionsvirksomheder og revisorer.

I henhold til ændringsdirektivs artikel 29, stk. 1, litra h, skal kvalitetskontroller udføres på grundlag af en risikoanalyse. For revisorer og revisionsvirksomheder, der udfører lovpligtig revision som defineret i artikel 2, nr. 1), litra a), skal den endvidere ske hvert sjette år.

Forslaget til *stk. 3* er formuleret, så den afspejler de nye udvælgelseskriterier i direktivet og forordningen. Der er ikke som hidtil en fast cyklus, inden for hvilken samtlige revisionsvirksomheder skal have gennemgået en kvalitetskontrol.

I henhold til *stk. 3, 1. pkt.*, skal revisionsvirksomheder, der reviderer regnskaber aflagt af mellemstore og store virksomheder, gennemgå en kvalitetskontrol minimum hvert 6. år. Revisionsvirksomheder, der udelukkende afgiver erklæringer efter § 1, stk. 2, for små virksomheder, skal i henhold til *stk. 3, 2. pkt.*, alene udtages på baggrund af en risikoanalyse. Det vil i praksis betyde, at der for de revisionsvirksomheder, der betjener mindre kunder, kan gå mere end seks år mellem udtagelsen til kvalitetskontrol. Det vil samtidig betyde, at såfremt der er faglige grunde herfor, kan en revisionsvirksomhed blive udtaget til kvalitetskontrol hyppigere. Dette gælder for udtagelsen af samtlige revisionsvirksomheder uanset størrelsen på de virksomheder, som de afgiver erklæringer efter § 1, stk. 2, for. Erhvervsstyrelsen fastlægger de risikofaktorer, der danner grundlaget for udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol, jf. bemærkningerne til den foreslåede § 34, jf. forslagets § 1, nr. 56-62.

Forslaget til *stk. 3, 3 pkt.*, henviser til forordningens artikel 26, nr. 2 litra a) og b). Det følger heraf, at kvalitetskontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder, der udfører revision af PIE-virksomheder, skal udføres mindst hvert tredje år for de virksomheder, der er defineret i artikel 2, nr. 17) og 18) i ændringsdirektivet (store PIE-virksomheder). I andre tilfælde end de i litra a) omhandlede (små og mellemstore PIE-virksomheder) mindst hver sjette år.

Hidtil har alle revisionsvirksomheder, der udfører revision af regnskaber aflagt af PIE-virksomheder,

været kategoriseret ens i forhold til hyppigheden af kvalitetskontrollen (minimum hvert tredje år), mens forordningen skelner mellem små, mellemstore og store virksomheder, som defineret i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/43/EU.

Til nr. 51

Stk. 4 ændres som konsekvens af ændringen af organiseringen af det offentlige tilsyn og svarer med mindre ændringer til den gældende lovs § 29, stk. 4. Bestemmelsen fastlægger den kontrollerede virksomheds pligter i forhold til Erhvervsstyrelsen – fremfor Revisortilsynet - og kvalitetskontrollanten, herunder pligten til at give adgang til de arbejdspapirer og den dokumentation, som skal danne grundlaget for kvalitetskontrollen.

Til nr. 52

Stk. 5 er en ny bestemmelse. Efter de gældende regler, er de revisionsvirksomheder, der er godkendt efter den gældende revisorlovs § 13, uanset deres hjemland, underlagt fuldt tilsyn efter de danske regler. Det vil sige, at enhver revisionsvirksomhed, der er registreret i Erhvervsstyrelsens register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, er underlagt kvalitetskontrol.

I henhold til ændringsdirektivets artikel 34, stk. 1, 2. led, er der imidlertid indført en begrænsning af omfanget af det tilsyn, der kan pålægges en revisionsvirksomhed, der er godkendt til at udføre revision i et andet EU- eller EØS-land. Det følger af artikel 34, stk. 1, 2. led, at revisionsvirksomheder, der er godkendt i en medlemsstat, og som yder revisionsydelser i en anden medlemsstat, i henhold til artikel 3a, skal underlægges kvalitetskontrol i hjemlandet og tilsyn i værtsmedlemsstaten med alle revisioner, der er udført der.

I stk. 5 foreslås det, at EU-/EØS-revisionsvirksomheder, der er registreret i overensstemmelse med den foreslåede bestemmelse til lovens § 13 a, alene har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol af erklæringer afgivet her i landet, og som er omfattet af lovens § 1, stk. 2. Disse virksomheder er således ikke underlagt kvalitetskontrol af kvalitetsstyringssystemet, der ellers følger af § 29, stk. 2. Denne del af kvalitetskontrollen foretages af den kompetente myndighed i revisionsvirksomhedens hjemland.

Til nr. 53

§ 31 vedrører en virksomheds forpligtelse til at etablere et revisionsudvalg, dets sammensætning og opgaver.

Ændringsdirektivet og forordningen medfører, at alle virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder) skal etablere et revisionsudvalg i modsætning til tidligere, hvor alene virksomheder, der havde værdipapirer optage til handel på et reguleret marked, og finansielle virksomheder under tilsyn af Finanstilsynet skulle etablere et revisionsudvalg. Det hidtidige krav om, at mindst et medlem skal være uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision, er ændret til, at mindst et medlem skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision, og at revisionsudvalgets medlemmer samlet set skal have kompetencer af relevans for den reviderede virksomhed.

Ændringsdirektivet viderefører mulighederne for, at mindre virksomheder kan lade revisionsudvalgets funktioner udøve af hele bestyrelsen eller hele tilsynsorganet. Bestemmelsen herom fremgik tidligere af direktivets artikel 41, men er nu placeret i artikel 39, der viderefører muligheden for, at investeringsforeninger og virksomheder, som er dattervirksomheder, hvis modervirksomheden er omfattet af krav om etablering af revisionsudvalg, ikke er forpligtet til at etablere et revisionsudvalg. Muligheden er udvidet med alternative investeringsfonde og visse andre virksomheder, herunder penge- og realkreditinstitutter, der bl.a. opfylder betingelser om, at deres ejerandele ikke er børsnoterede. Ved ændringsdirektivet er revisionsudvalgets opgaver desuden præciseret og udvidet.

På baggrund heraf foreslås § 31 affattet på ny.

Stk. 1, omhandler etablering og sammensætningen af revisionsudvalget. *1. pkt.* præciserer, at forpligtelsen til at etablere et revisionsudvalg påhviler - med mindre andet følger af stk. 4, 5, 7 og 8 - virksomheder, der er defineret som PIE-virksomheder, jf. § 1 a, stk. 1, nr. 3 (forslagets § 1, nr. 6). Forpligtelsen til at etablere et revisionsudvalg omfatter således virksomheder, som har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipairer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land, og finansielle virksomheder, jf. § 5, stk. 1, nr. 1, litra a, b og e, i lov om finansiel virksomhed, det vil sige pengeinstitutter, realkreditinstitutter og forsikringsselskaber.

2. pkt. fastsætter, at udvalgets medlemmer skal bestå af medlemmer af virksomhedens øverste ledelsesorgan eller personer, der på virksomhedens generalforsamling eller tilsvarende organ vælges til at være medlem af revisionsudvalget. For virksomheder, der ikke har en bestyrelse, gælder reglerne om revisionsudvalg for det organ, der på tilsvarende vis varetager den overordnede ledelse af virksomheden. Udvalget kan bestå udelukkende af medlemmer, der ikke er medlem af virksomhedens øverste ledelsesorgan, hvilket er en ændring i forhold til den gældende bestemmelse i 2. pkt., der bestemmer, at medlemmerne af revisionsudvalget skal være medlem af virksomhedens tilsynsråd eller bestyrelse. Udvalgets formand kan efter forslaget, om det ønskes, vælges direkte på virksomhedens generalforsamling.

I *3. pkt.* bestemmes det, at flertallet af udvalgets medlemmer skal være uafhængige af virksomheden, medmindre udvalget alene udgøres af medlemmer af virksomhedens øverste ledelsesorgan. Dette er et krav efter direktivets artikel 39, stk. 1, 4. afsnit. Der er tale om en ændring sammenlignet med den nuværende bestemmelse, hvorefter blot ét medlem skal være uafhængigt men samtidig have kvalifikationer indenfor regnskabsvæsen eller revision. Med hensyn til begrebet uafhængighed skal dette forstås som hidtil. Der kan således tages udgangspunkt i EU-Kommissionens henstilling (2005/162/EF) om den rolle, der spilles af menige bestyrelsesmedlemmer og medlemmer af tilsynsorganer i børsnoterede selskaber, og om udvalg nedsat i bestyrelsen/ledelsesorganet (EUT L 52 af 25. februar 2005, side 51). Ifølge denne EU-henstilling betragtes pågældende f.eks. *ikke* som uafhængig, hvis pågældende:

- er - eller inden for de seneste 5 år har været - direktør/ledende medarbejder i selskabet eller et associeret selskab,
- er direktør i et selskab, hvor der er krydsende bestyrelsesrepræsentation med selskabet,
- har modtaget større vederlag fra selskabet eller et associeret selskab i anden egenskab end som menigt bestyrelsesmedlem,
- repræsenterer en kontrollerende aktionærs interesser,
- er i nær familie med personer, som ikke betragtes som uafhængige,
- er eller inden for de seneste 3 år har været ansat eller partner hos ekstern revisor,
- inden for det seneste år har haft en væsentlig forretningsrelation (partner, aktionær, kunde, leverandør eller ledelsesmedlem i selskaber med tilsvarende forbindelse) med selskabet eller et associeret selskab.

Ved vurderingen af, hvorvidt et medlem af revisionsudvalget kan anses for at være uafhængigt, skal der tages hensyn til de særlige danske forhold, herunder det danske ledelsessystem, hvor der f.eks. for kapitalselskaber er en lovfæstet adskillelse mellem bestyrelse og direktion og et forbud mod, at en direktør kan vælges som bestyrelsesformand.

Henstillingens sondring mellem menige og ledende bestyrelsesmedlemmer er en sondring mellem medlemmer, der samtidigt er direktører i virksomheden, og medlemmer, der ikke er direktører. Sondringens formål i henstillingen er at understrege, at medlemmer af bestyrelsen, som samtidigt er direktører i virksomheden, ikke kan opfylde kravet om uafhængighed.

Denne sondring i henstillingen får ingen betydning i relation til revisionsudvalg, idet medlemmer af virksomhedens direktion som nævnt helt er afskåret fra deltagelsen i revisionsudvalg, jf. reglerne i 8. direktiv.

Medarbejdervalgte bestyrelsesmedlemmer er som ansatte i virksomheden ikke uafhængige og kan derfor ikke kvalificere sig som uafhængigt medlem af revisionsudvalget.

I forhold til henstillingens krav til uafhængigheden vil det således i relation til bedømmelsen af et medlems uafhængighed være afgørende, at pågældende ikke er medlem af direktionen og ikke er ansat i eller har været ansat i virksomheden inden for de sidste 5 år.

I *4. pkt.* bestemmes det, at mindst ét medlem skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision, hvilket er et krav efter artikel 39, stk. 1, 2. afsnit. Med hensyn til dette krav gælder det, at kvalifikationerne skal sikre, at der er mindst et medlem af revisionsudvalget, der kan medvirke til, at revisionsudvalget kan udfylde de opgaver, som også fremgår af ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 6, jf. herved den foreslåede affattelse af stk. 3. Kvalifikationerne skal således være tilstrækkelige til, at der i revisionsudvalget kan foretages en selvstændig vurdering af de opgaver, der er opregnet i stk. 3 med hensyn til revisionsudvalgets opgaver i relation til, om virksomhedens regnskabsaflæggelse, interne kontrol, risikostyring og lovpligtige revision er tilrettelagt og gennemført på en hensigtsmæssig måde set i forhold til virksomhedens og eventuelt koncernens størrelse og kompleksitet. Endvidere skal kvalifikationerne være tilstrækkelige til at kunne vurdere den eksterne revisions uafhængighed. Kvalifikationerne kan være opnået gennem særlig uddannelse, gennem vedkommendes nuværende eller tidligere ledelsesfunktioner eller gennem deltagelse i revisionsudvalgsarbejde

5. *pkt.* angiver, at revisionsudvalgets medlemmer samlet set skal have kompetencer af relevans for virksomhedens sektor, hvilket er et krav efter direktivets artikel 39, stk. 1, 3. afsnit.

Det er den øverste ledelses ansvar at søge revisionsudvalget sammensat i overensstemmelse med 2. - 5. pkt.

Det foreslås i *stk. 2*, at medlemmer af revisionsudvalget, der ikke er medlemmer af det øverste ledelsesorgan, men er valgt direkte af virksomhedens generalforsamling eller tilsvarende organ, under udførelse af deres hverv i revisionsudvalget skal være omfattet af samme regulering, som gælder for medlemmer af revisionsudvalget, der tillige er medlem af virksomhedens øverste ledelsesorgan. Herved sikres der i enhver henseende en jævnbyrdig retsstilling mellem medlemmerne af revisionsudvalget, uanset om de pågældende medlemmer tillige er medlem af selskabets øverste ledelsesorgan, eller de pågældende er valgt til medlem af virksomhedens revisionsudvalg af generalforsamlingen eller tilsvarende organ. Bestemmelsen er ny og har baggrund i, at revisionsudvalget, jf. stk. 1, kan bestå (også) af personer, der ikke er medlem af virksomhedens øverste ledelsesorgan.

Forslaget betyder, at de medlemmer af revisionsudvalget, der er valgt direkte af virksomhedens generalforsamling eller andet tilsvarende organ, i varetagelsen af deres hverv er underlagt bestemmelser, der skal sikre, at de ikke disponerer således, at dispositionen er åbenbart egnet til at skaffe andre en utilbørlig fordel på virksomhedens interessenters eller virksomhedens bekostning. Det betyder endvidere, at sådanne medlemmer skal afstå fra at deltage i behandling af spørgsmål, hvis de pågældende enten direkte eller indirekte har en væsentlig interesse, som kan være stridende mod virksomhedens, ligesom de er underlagt de tavshedsregler, der gælder for medlemmer af virksomhedens øverste ledelsesorgan, hvorefter de ikke uberettiget må videregive, hvad de under udøvelse af deres hverv har fået kendskab til.

Endelig indebærer forslaget, at medlemmer af revisionsudvalget, der er valgt direkte af virksomhedens generalforsamling eller andet tilsvarende organ, efter almindelige erstatningsretlige regler er pligtige at erstatte en eventuel skade, som de pågældende under udførelsen af deres hverv forsætligt eller uagtsomt har tilføjet virksomheden.

Virksomhedens eventuelle forretningsorden bør tilpasses, således at der er fastlagt ensartede bestemmelser, der sidestiller medlemmer af revisionsudvalget, hvad enten de pågældende er valgt direkte på af generalforsamlingen eller tillige er medlem af virksomhedens bestyrelse eller tilsynsorgan.

I henhold til artikel 39, stk. 6, i ændringsdirektivet til 8. selskabsdirektiv berører revisionsudvalgets opgaver ikke det ansvar, der påhviler medlemmer af bestyrelsen, direktionen eller andre medlemmer ud-

nævnt af den reviderede virksomheds generalforsamling. Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere artikel 41, stk. 2.

Det øverste ledelsesorgan bevarer således som hidtil det fulde ansvar for de beslutninger, der er forberedt i et ledelsesudvalg som f.eks. revisionsudvalget. Revisionsudvalget forbereder - som andre ledelsesudvalg - opgavevaretagelsen forud for en behandling i det øverste ledelsesorgan. Dog påhviler der revisionsudvalget en særlig handlepligt for så vidt angår stk. 3, nr. 2, i forhold til virksomhedens daglige ledelse, ligesom revisionsudvalget efter artikel 5, stk. 4, i den nye forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden skal godkende levering af tilladte ikke-revisionsydelser fra revisor m.v.

Det er således det øverste ledelsesorgan, der træffer endelige afgørelser eller disponerer på grundlag af bl.a. revisionsudvalgets indstillinger, f.eks. hvad angår aflæggelse af årsrapport eller andre opgaver, der er henlagt til revisionsudvalgets behandling og efterfølgende indstilling til det øverste ledelsesorgan. Det er ligeledes det øverste ledelsesorgans ansvar, at årsrapporten er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav, virksomhedens vedtægter og eventuelle yderligere aftaler og øvrige forhold omkring varetagelse af revisionsopgaverne i den forbindelse. Det er derfor vigtigt, at det øverste ledelsesorgan modtager al nødvendig information, der sikrer, at det øverste ledelsesorgan er i stand til at varetage sin funktion og ansvar på et forsvarlig oplyst grundlag.

I *stk. 3* er minimumskravene til revisionsudvalgets opgaver opregnet. Der er tale om en videreførelse af opgaverne nævnt i den gældende § 31, stk. 2, hvorefter udvalgets opgaver som minimum er at overvåge regnskabsaflæggelsesprocessen, at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, eventuelle interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt, at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet m.v. og at overvåge og kontrollere revisors uafhængighed, jf. lovens § 24, herunder særlig leveringen af yderligere tjenesteydelser til virksomheden. De her nævnte opgaver fremgår nu af *stk. 3, nr. 2-5,* idet der dog er foretaget en række præciseringer heraf. Udvalgets opgaver er suppleret med de opgaver, som artikel 39, stk. 6, angiver og præciserer. Det drejer sig om underretning af det øverste ledelsesorgan med hensyn til resultatet af revisionen, herunder regnskabsaflæggelsesprocessen, jf. *stk. 3, nr. 1,* ligesom udvalget efter *stk. 3, nr. 6,* har ansvaret for proceduren for udvælgelse og indstilling af valg af revisor som angivet i forordningens artikel 16. Samlet set er der tale om en udvidelse og præcisering af revisionsudvalgets opgaver. Udover de i stk. 3 nævnte opgaver kan det konkret besluttes, at revisionsudvalget kan udføre andre opgaver.

Stk. 4 er en videreførelse af den gældende § 31, stk. 4. PIE-virksomheder kan efter bestemmelsen i stedet for at etablere et revisionsudvalg vælge at lade revisionsudvalgets funktioner udøve af det samlede øverste ledelsesorgan. Dette forudsætter, at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig er medlem af direktionen, og at mindst ét bestyrelsesmedlem har kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision. I lighed med, hvad der gælder efter stk. 1, hvor der etableres et revisionsudvalg alene bestående af medlemmer af bestyrelsen/tilsynsrådet, er der således ikke krav om uafhængighed. Danske virksomheder er typisk mindre end virksomhederne i mange andre EU medlemsstater. Nogle vil finde det hensigtsmæssigt at etablere et revisionsudvalg, mens andre vil mene, at det er bedst, at den samlede bestyrelse i stedet intensiverer mødeaktiviteten i de tilfælde, hvor der er behov herfor, f.eks. fordi en regnskabsaflæggelse foreståar.

Bestemmelsen gennemfører ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 4, hvorefter medlemsstaterne kan vedtage, at bestemmelserne om revisionsudvalg ikke finder anvendelse på PIE-virksomheder, som allerede har et organ med funktioner, der svarer til et revisionsudvalgs funktioner, og som er nedsat og arbejder i henhold til gældende bestemmelser i den medlemsstat, hvor den virksomhed, der skal revideres, er registreret. I så tilfælde oplyser den pågældende virksomhed i årsrapporten, at der gøres brug af undtagelsen, jf. det foreslåede stk. 6.

Stk. 5 er en videreførelse af den gældende § 31, stk. 5, hvorefter en virksomhed, der er forpligtet til at

etablere et revisionsudvalg, kan lade udvalgets funktioner udøve af det samlede øverste ledelsesorgan, hvis formanden for bestyrelsen ikke er medlem af direktionen, ligesom virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke må overskride to af størrelseskriterierne vedrørende antal heltidsbeskæftigede medarbejdere (250), balance (43 mio. EUR) eller nettoomsætning (50 mio. EUR). At formanden ikke må være medlem af bestyrelsen har kun betydning for andre virksomheder end kapitalselskaber, da bestyrelsesformanden i et dansk kapitalselskab, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, ikke kan være et medlem af direktionen, jf. selskabslovens § 114.

Kravene til, at de mindre virksomheder kan anvende undtagelsesmuligheden i stk. 5, er lempeligere end kravene i stk. 4. Dette skyldes, at der i stk. 5 ikke er forbud mod, at bestyrelsesmedlemmer samtidig må indgå i direktionen, og at der ikke stilles krav om, at mindst ét bestyrelsesmedlem skal være både uafhængigt og have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision.

Undtagelsen i stk. 5 til at lade bestyrelsen udøve revisionsudvalgets funktioner udvides, idet forslaget udnytter optionen i ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 2. Udvidelsen omfatter en PIE-virksomhed, hvis formand for bestyrelsen ikke er medlem af direktionen, og hvor virksomheden, der er noteret på et reguleret marked, havde en gennemsnitlig markedsværdi på under 100 mio. EUR baseret på kursværdien ved årets udgang i de foregående tre kalenderår. Udvidelsen medfører således, at en sådan virksomhed kan vælge at lade det samlede øverste ledelsesorgan udøve revisionsudvalgets funktioner. Virksomheden skal i årsrapporten oplyse, at der gøres brug af undtagelsen, jf. det foreslåede stk. 6.

Stk. 6, er en uændret videreførelse af den gældende § 31, stk. 6, hvorefter PIE-virksomheder, hvor revisionsudvalgets funktioner udøves af den samlede bestyrelse, jf. stk. 4 og 5, skal oplyse herom i årsrapporten.

Stk. 7, nr. 1-4, angiver de PIE-virksomheder, der er undtaget fra forpligtelsen til at etablere et revisionsudvalg og udnytter den adgang, som ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 3, litra a-d, giver for nationalt at undtage virksomheder fra forpligtelsen til at etablere revisionsudvalg. Bestemmelsen forhindrer ikke de omfattede virksomheder i af egen drift at etablere et revisionsudvalg eller i at lade bestyrelsen udøve et revisionsudvalgs funktioner.

Nr. 1. undtager helt dattervirksomheder fra bestemmelserne i stk. 1-6. En dattervirksomhed er undtaget, hvis modervirksomheden er omfattet af reglerne om aflæggelse af koncernregnskab, og hvis modervirksomheden er omfattet af de foreslåede regler om etablering af revisionsudvalg. Det vil sige, at dattervirksomheder til modervirksomheder i et EU/EØS-land vil være undtaget. Er modervirksomheden placeret uden for EU/EØS, er det et krav, at der er etableret et organ svarende til et revisionsudvalg.

Nr. 2 omfatter investeringsforeninger, jf. lov om investeringsforeninger m.v.

Nr. 3 er ny og omfatter alternative investeringsfonde som defineret i artikel 4, stk. 1, litra b, 2. led, i direktiv 2011/61/EU, i det omfang en sådan fond er omfattet af lovens § 1 a, stk. 1, nr. 3, jf. forslagets § 1, nr. 4. Herved udnyttes muligheden i ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 3, litra b, 2. led.

Nr. 4 er ny og omfatter virksomheder, hvis eneste formål er at udstede værdipapirer med sikkerhedsstillelse i aktiver som defineret i artikel 2, nr. 5), i EU Kommissionens forordning (EF) nr. 809/2004. Der er tale om en juridisk person med et særligt formål nemlig at udstede værdipapirer med sikkerhed i bestemte typer aktiver. Bestemmelsen udnytter muligheden i ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 3, litra c.

Nr. 5 er ny og omfatter finansielle virksomheder, jf. § 5, stk. 1, nr. 1, litra a og b, i lov om finansiel virksomhed, dvs. pengeinstitutter og realkreditinstitutter. Det er en betingelse, at instituttets ejerandele ikke er optaget til handel på et reguleret marked i en medlemsstat, og at instituttet løbende eller gentagne gange - om overhovedet - kun har udstedt obligationer optaget til handel på et reguleret marked, forudsat at den samlede nominelle værdi af sådanne obligationer er på under 100 mio. EUR, ligesom instituttet ikke må have offentliggjort noget prospekt i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv

2003/71/EF af 4. november 2003 om det prospekt, der skal offentliggøres, når værdipapirer udbydes til offentligheden eller optages til handel. At instituttet - løbende eller gentagne gange - kun har udstedt obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, skal forstås således, at instituttet aktuelt eller indenfor de seneste 10 år løbende har udstedt obligationer optaget til handel på et reguleret marked. Med hensyn til betingelsen om, at den samlede nominelle værdi af sådanne obligationer er på under 100 mio. EUR, og at instituttet ikke har offentliggjort et prospekt i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF af 4. november 2003 bemærkes, at direktivet er implementeret i værdipapirhandelsloven ved lov nr. 1460 af 22. december 2004, der fastsætter bestemmelser om offentliggørelse af prospekter, hvor dette efter direktivet er et krav. Direktivet angiver endvidere tilfælde, hvor der ikke er krav om offentliggørelse af et prospekt. Bestemmelsen i nr. 5 udnytter muligheden i ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 3, litra d.

Stk. 8 fastsætter i overensstemmelse med ændringsdirektivets affattelse af artikel 39, stk. 3, 2. afsnit, at såfremt en virksomhed omfattet af stk. 7, nr. 4, benytter sig af muligheden for at undlade at etablere et revisionsudvalg, skal den offentligt, f.eks. i årsrapporten, redegøre for årsagerne til, at den ikke finder det hensigtsmæssigt hverken at have et revisionsudvalg eller en bestyrelse eller et tilsynsorgan med ansvar for at udøve et revisionsudvalgs funktioner.

Forslaget indebærer en ophævelse af den gældende § 31, stk. 8, hvorefter der kan fastsættes krav om revisionsudvalg i finansielle virksomheder. Baggrunden herfor er, at PIE-virksomheder efter den foreslåede affattelse af § 31, stk. 1, er forpligtede til at etablere et revisionsudvalg, mens denne forpligtelse efter den gældende affattelse af § 31, stk. 1, alene påhviler virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked. Den gældende hjemmel til (efter den nuværende § 31, stk. 8,) at fastsætte regler om revisionsudvalg i finansielle virksomheder vil således være overflødig, da finansielle virksomheder bliver omfattet af forpligtelsen i det foreslåede § 31, stk. 1, til at etablere et revisionsudvalg, jf. dog herved det foreslåede stk. 7, nr. 5.

Forslagets affattelse af § 31 medfører samlet set en smidigere adgang for virksomhederne til at sammensætte et revisionsudvalg, idet det ikke længere er et krav, at medlemmerne af revisionsudvalget tillige er medlem af virksomhedens øverste ledelsesorgan. Mindst et medlem af udvalget skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen og/eller revision, og revisionsudvalgets medlemmer skal samlet set have kompetencer af relevans for den reviderede virksomhed.

Til nr. 54

Kapitel 9 i revisorloven indeholder bestemmelserne om det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder.

8. selskabsdirektiv kræver, at der tilrettelægges et effektivt offentligt tilsynssystem, som omfatter alle revisorer og revisionsvirksomheder. Direktivet bestemmer endvidere, at der skal være en kompetent myndighed, der har ansvaret for dette tilsyn. For at kunne udføre et effektivt tilsyn også med revisionen i grænseoverskridende koncerner bestemmer direktivet endvidere, at de offentlige tilsyn inden for EU/EØS-området skal samarbejde i forbindelse med udøvelsen af tilsynsopgaven. Herudover fastsættes rammer for samarbejde med tilsynsmyndigheder i lande, der er beliggende uden for EU/EØS-området.

§ 32 fastsætter, at Erhvervsstyrelsen er den kompetente tilsynsmyndighed og angiver Erhvervsstyrelsens ansvar som tilsynsmyndighed. Erhvervsstyrelsen har som den kompetente myndighed til opgave dels at administrere revisorlovgivningen, dels at være ansvarlig for det offentlige tilsynssystem, herunder samarbejdet med tilsynene i andre lande. Det offentlige tilsynssystem har hidtil bestået af følgende opgaver: Tilsynet med eksamen og efteruddannelse, kvalitetskontrol, undersøgelser, disciplinære sanktioner, samt samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder.

I forbindelse med ændringsdirektivet og forordningen er der blevet pålagt den kompetente myndighed nye opgaver, der udvider myndighedens virkefelt. Det drejer sig blandt andet om, at der skal kunne sank-

tioneres overfor medlemmer af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden (PIE-virksomhed) for overtrædelser af revisorlovgivningen, jf. ændringsdirektivets artikel 30a. Det drejer sig endvidere om overvågning og vurdering af udviklingen på revisionsmarkedet for lovpligtige ydelser til PIE-virksomheder, jf. forordningens artikel 27.

Stk. 1 er en uændret videreførelse af den gældende § 32, stk. 1, hvorefter Erhvervsstyrelsen har ansvaret for tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 2 er en implementering af artikel 32 og 33 i 8. selskabsdirektiv, hvorefter det offentlige tilsynssystem skal have det endelige ansvar for tilsynet med blandt andet efteruddannelse, kvalitetssikringssystemer og undersøgelses- og disciplinærsystemer. Den kompetente myndighed skal endvidere stå for samarbejde med tilsynene i andre lande. I *stk. 2* er de opgaver, som Erhvervsstyrelsens tilsyn omfatter, således oplistet. Stk. 2 er en videreførelse af den gældende § 32, stk. 2, dog således at der i stk. 2, nr. 1, er tilføjet en henvisning til § 4 om efteruddannelse. I stk. 2, nr. 2, er henvisningen til §§ 34-36 ændret til §§ 34-35 b. Der er alene tale om konsekvensændringer som følge af ændringer af bestemmelserne, som der henvises til.

Efter *nr. 1*, har Erhvervsstyrelsen ansvaret for tilsyn for eksamen efter § 33 og efteruddannelse efter § 4. Der henvises til bemærkningerne til §§ 4 og 33.

Efter *nr. 2*, har Erhvervsstyrelsen ansvaret for tilsyn med kvalitetskontrol. De nærmere regler om kvalitetskontrol fastsættes i § 34-35 b, hvortil der henvises.

Efter *nr. 3*, har Erhvervsstyrelsen ansvaret for tilsyn med undersøgelser af revisorer og revisionsvirksomheder efter § 37-42, hvortil der henvises.

Efter *nr. 4*, har Erhvervsstyrelsen ansvaret for tilsyn med disciplinære sanktioner overfor revisorer og revisionsvirksomheder. De nærmere regler om disciplinærsystemet fastsættes i §§ 43-47, hvortil der henvises.

Efter *nr. 5*, er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvarlig for at samarbejde og udveksle oplysninger med andre landes kompetente myndigheder. De nærmere regler om samarbejde og udveksling af oplysninger er fastsat i lovens §§ 48-49, hvortil henvises.

Stk. 3 er en ny bestemmelse og beskriver Erhvervsstyrelsens nye tilsynsopgaver. I henhold til forslaget til stk. 3, *nr. 1*, bliver Erhvervsstyrelsen ansvarlig for tilsynet med, at medlemmer af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en PIE-virksomhed overholder de pligter, der følger af revisorloven, forordningen eller af bestemmelser, som gennemfører artikel 37 og 38 som affattet ved ændringsdirektivet.

Forpligtelserne kan for eksempel være efter revisorlovens § 31 om etablering af et revisionsudvalg (etablering, sammensætning, udførelse af opgaver). Forpligtigelserne kan endvidere vedrøre bestemmelser, der gennemfører artiklerne 37 og 38 (valg og afsættelse af revisor /revisionsvirksomhed). Artikel 37 og 38 er gennemført i selskabslovens §§ 144-146, i §§ 69 og 72 i Erhvervsfondsloven og i § 19 i lov om erhvervsdrivende virksomheder. § 199 i lov om finansiel virksomhed henviser til reglerne i selskabsloven. Tilsvarende bestemmelser fremgår af lov om investeringsforeninger m.v., lov om tilsyn med firmapensionskasser, lov om et skibsfinansieringsinstitut, lov om arbejdsmarkedets tillægspension (ATP), lov om arbejdsmarkedets erhvervssygdomssikring (AES) og lov om lønmodtagernes dyrtidsfond (LD).

Endelig er der tale om forpligtelser efter forordningen, der angår forhold vedrørende revisionsudvalgets manglende godkendelse af revisors levering af tilladte ikke-revisionsydelser (artikel 5), manglende udbud ved valg af revisor, (artikel 16), manglende rotation af revisionsvirksomhed (artikel 17) eller rapportering vedrørende en tredjeparts forsøg på at håndhæve aftaler, der begrænser valg af revisor i en virksomhed af offentlig interesse (artikel 16).

For at der kan tages stilling til, om en person i den omhandlede personkreds har overtrådt forpligtigelserne, er det nødvendigt, at Erhvervsstyrelsens kompetence til at føre tilsyn udvides til også at omfatte, at

disse forpligtigelser overholdes. Personkredsen bliver dermed omfattet af Erhvervsstyrelsens kompetence til at iværksætte og gennemføre en undersøgelse, jf. § 37, stk. 1 og 2.

I henhold til forslaget til stk. 3, *nr. 2*, skal styrelsen overvåge og følge udviklingen på markedet på lovpligtige revisionsydelser til virksomheder omfattet af revisorlovens § 1 a, nr. 3. Kompetencen er nødvendig, da der blandt andet skal indføres hjemmel til at indhente oplysninger til brug for opfyldelsen af forpligtigelsen, jf. det foreslåede stk. 4.

Det fremgår af artikel 27 i forordningen, at følgende forhold navnlig skal indgå i overvågningen og vurderingen:

- Risiciene ved en høj forekomst af kvalitetsmangler hos en revisor eller et revisionsfirma, herunder systematiske mangler inden for et netværk af revisionsfirmaer, der kan føre til lukning af revisionsfirmaer, afbrydelser i udførelsen af lovpligtige revisionsydelser i en bestemt sektor eller på tværs af sektorer, yderligere akkumulering af risici for revisionsmangler og indvirkningen på den generelle stabilitet i finanssektoren
- Behovet for at træffe foranstaltninger til at reducere de i forrige afsnit omhandlede risici
- Koncentrationsniveauerne på markedet, herunder niveauet i bestemte sektorer
- Revisionsudvalgenes præstation.

Det fremgår endvidere, at den kompetente myndighed mindst hvert tredje år skal udarbejde en rapport om udviklingen på markedet for lovpligtige revisionsydelser til virksomheder af interesse for offentligheden og fremsende den til blandt andet EU-Kommissionen.

Stk. 4 giver Erhvervsstyrelsen hjemmel til at indhente de oplysninger, som er nødvendige for at kunne varetage de opgaver, som styrelsen tillægges efter stk. 1-3. Stk. 4 er en videreførelse af dengældende bestemmelse i § 32, stk. 3.

8. selskabsdirektiv kræver bl.a., at det offentlige tilsyn kan gennemføre undersøgelser, jf. forslaget til stk. 2, nr. 3, samt at der kan ske udveksling af relevante oplysninger mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder samt med kompetente myndigheder beliggende udenfor EU/EØS-området, jf. forslaget til stk. 2, nr. 5. Erhvervsstyrelsen har derfor i det gældende stk. 3, som bliver til stk. 4, hjemmel til at indhente de oplysninger, der er nødvendige, for at kunne varetage de opgaver, styrelsen har efter stk. 1 og 2. Indhentelse af oplysninger sker inden for rammerne af reglerne i persondataloven.

Oplysninger kan indhentes hos danske og udenlandske kompetente myndigheder. Ved kompetente myndigheder forstås de myndigheder, som varetager de opgaver, der er fastsat i direktivet. I Danmark vil der således være tale om Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet. Oplysninger kan også indhentes hos revisorer og revisionsvirksomheder. Der vil som udgangspunkt være tale om revisorer og revisionsvirksomheder, der er optaget i det offentlige register over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. lovens § 2. Der kan imidlertid også være tale om at indhente oplysninger hos revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke længere er optaget i registeret, hvis oplysningerne vedrører en opgave, som revisor eller revisionsvirksomheden har udført, mens de var optaget i registeret.

De oplysninger, der kan indhentes, er ikke begrænset til mundtlige oplysninger eller redegørelser for nærmere angivne forhold. Der kan også være tale om skriftlig dokumentation, som den kompetente myndighed, revisor eller revisionsvirksomheden ligger inde med som led i udførelsen af opgaver i henhold til loven. I forbindelse med kvalitetskontrol efter forslagets § 35 kan det således være relevant at indhente kvalitetskontrollanters erklæringer om en gennemført kvalitetskontrol, ligesom det kan være relevant at indhente den pågældende kvalitetskontrollants arbejdspapirer vedrørende den pågældende erklæring. Hos Revisornævnet kunne det være nødvendigt at indhente en konkret afgørelse, såfremt denne undtagelsesvist er anonymiseret i forbindelse med offentliggørelsen. Hos revisorer og revisionsvirksomheder vil der typisk være tale om at indhente arbejdspapirer og andre relevante dokumenter vedrørende udførelsen af en konkret erklæringsopgave.

Det er en betingelse, at oplysningerne er nødvendige for varetagelsen af styrelsens opgaver. Det vil således alene kunne komme på tale at indhente oplysninger, hvis der er tvivl om, hvorvidt revisorlovgivningen er eller vil blive overholdt, jf. forslaget til § 37, om iværksættelse og gennemførelse af en undersøgelse, samt hvis styrelsen bliver anmodet om oplysninger fra en medlemsstats kompetente myndighed eller en kompetent myndighed beliggende udenfor EU/EØS-området, jf. forslagets stk. 2, nr. 5.

På baggrund af udvidelsen af styrelsens opgaver i forslaget til den nye § 32, stk. 3, foreslås det, at hjemlen til at indhente oplysninger udvides til at omfatte hjemmel til at indhente de oplysninger, der er nødvendige for, at styrelsen kan varetage de nye opgaver efter stk. 3.

Da de nye opgaver alene drejer sig om forhold vedrørende virksomheder, der er defineret som virksomheder af interesse for offentligheder (PIE-virksomheder), jf. forslagets § 1, nr. 6, er hjemlen afgrænset til at omfatte indhentelse af oplysninger fra sådanne virksomheder. Såfremt der til brug for varetagelsen af opgaver efter stk. 3 er behov for oplysninger fra revisor, revisionsvirksomheden eller andre danske eller udenlandske kompetente myndigheder, er der i 1. pkt. indsat hjemmel hertil, idet hjemmelen udvides til også at omfatte stk. 3.

Herudover indsættes der et nyt 2. pkt. i stk. 4. De oplysninger, der kan indhentes efter det nye *stk. 4, 2 pkt.*, er for det første oplysninger, der vedrører, om og hvorledes medlemmer af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden overholder de forpligtigelser, der følger af lovgivningen. Forpligtelserne er beskrevet ovenfor under bemærkningerne til stk. 3, hvortil der henvises. Erhvervsstyrelsen kan kun indhente oplysninger, hvis der er tvivl om, hvorvidt forpligtigelserne ikke er overholdt, jf. revisorlovens § 37, om iværksættelse og gennemførelse af en undersøgelse, samt hvis styrelsen bliver anmodet om oplysninger fra en kompetent myndighed eller en kompetent myndighed beliggende udenfor EU/EØS-områdets jf. revisorlovens stk. 2, nr. 5.

For det andet giver det nye stk. 4, 2. pkt., styrelsen hjemmel til at indhente oplysninger, som er nødvendige for, at styrelsen kan foretage den overvågning og vurdering af udviklingen på markedet for lovpligtige revisionsydelser til PIE-virksomheder, som styrelsen skal foretage efter det foreslåede stk. 3, og forordningen. Styrelsen vurderer, hvilke slags oplysninger der er tale om, men det er en betingelse, at oplysningerne er nødvendige for varetagelsen af styrelsens opgave med at overvåge og vurdere revisionsmarkedet. De forpligtigelser, som styrelsen navnlig skal opfylde, er nærmere specificeret i forordningens artikel 27, stk. 1, som nævnt ovenfor under forslaget til stk. 3. Der vil således være tale om oplysninger, der kan bruges til at bedømme risici på revisionsmarkedet, oplysninger der kan bruges til at vurdere koncentrationsniveauerne på markedet samt oplysninger om, hvordan revisionsudvalgene i PIE-virksomheder præsterer.

Det bemærkes, at der kan forekomme situationer, hvor en person har en egeninteresse i ikke at oplyse nærmere omkring et givent forhold, fordi personen i den situation ville udtale sig om en eventuelt påstået forbrydelse, som den pågældende kan være inddraget i. Hvis man i disse tilfælde afkrævede personen oplysninger, ville myndigheden handle i strid med princippet om forbud mod selvinkriminering. § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb om oplysningspligter (retssikkerhedsloven), om forbud mod selvinkriminering, finder således anvendelse i disse situationer. § 10 i retssikkerhedsloven bestemmer således, at hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. For en uddybning af princippet henvises til retssikkerhedsloven, herunder lovbemærkningerne.

Revisors tavshedspligt, jf. lovens § 30, gælder ikke i forhold til pligterne overfor Erhvervsstyrelsen efter den gældende § 32 og således heller ikke i forhold til forslaget til den nye formulering af § 32.

Stk. 5 eren ny bestemmelse. Med forslaget til et nyt stk. 5finder bestemmelserne om undersøgelsesinsti-

tuttet (revisorlovens §§ 37 – 42), disciplinærsystemet (revisorlovens §§ 43-47) og det internationale samarbejde (revisorlovens §§ 48 og 49) tilsvarende anvendelse på revisionsvirksomheder omfattet af den nye § 13 a jf. bemærkningerne til forslagets § 1, nr. 15.

I modsætning til revisionsvirksomheder, der er godkendt efter revisorlovens § 13, underlægges revisionsvirksomheder omfattet af den foreslåede § 13 a (EU-/EØS-revisionsvirksomheder), ikke de danske krav om kvalitetskontrol efter revisorlovens §§ 34 – 35 b. Dog har en sådan revisionsvirksomhed pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol af erklæringer omfattet af § 1, stk. 2, der er afgivet her i landet, jf. forslaget til § 29, stk. 5, forslagets § 1, nr. 52. Herved opfyldes kravene i 8. selskabsdirektivs artikel 34, stk. 1, til omfanget af det tilsyn, der kan pålægges en revisionsvirksomhed, der er godkendt til at udføre revision i et andet EU- eller EØS-land.

Til nr. 55

Erhvervsstyrelsen har efter de gældende regler (§ 33) nedsat en revisorkommission, som bistår styrelsen ved administration af loven, ved afholdelse af eksamen for statsautoriserede revisorer og i forbindelse med fastsættelse af nærmere regler om efteruddannelse.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 58 og 59, at nedlægge Revisortilsynet, som i dag står for den lovpligtige kvalitetskontrol. Derudover foreslås det, at afholdelse af revisoreksamen fremover kan uddelegeres, jf. den nye affattelse af § 33 i lovforslagets § 1, nr. 57.

Det foreslås som følge heraf at nedlægge Revisorkommissionen i sin nuværende form og i stedet oprette et rådgivningsudvalg, Revisorrådet, hvis opgaver og sammensætning i højere grad afspejler de ændrede opgaver.

Efter forslaget til *§ 32 a, stk. 1*, nedsætter Erhvervsstyrelsen derfor et revisorråd. Revisorrådet skal rådgive styrelsen om generelle forhold i revisorlovgivningen, herunder f.eks. faglige vurderinger i forbindelse med forberedelse af lovgivning, og i forbindelse med styrelsens varetagelse af tilsynsopgaverne efter § 32. Endvidere skal rådet bistå Erhvervsstyrelsen i forhold til reglerne om de forskellige eksamener for revisorer.

Efter det foreslåede *stk. 2* udgøres formandskabet af en af Erhvervsstyrelsen udpeget formand. Revisorrådets medlemmer vil bestå af medlemmer fra relevante interesseorganisationer m.v. herunder FSR – danske revisorer, DI, Dansk Erhverv, ATP/LD, Finansrådet/Forsikring & Pension/Realkreditrådet, Dansk Aktionærforening, samt uddannelsesinstitutioner, som udbyder revisoruddannelsen, og en repræsentant fra Erhvervsstyrelsen. Derudover vil Finanstilsynet og SKAT kunne deltage i rådets møder som observatører. Erhvervsstyrelsen kan beslutte, at andre kan deltage i rådets arbejde efter behov.

Det foreslås i *stk. 3*, at medlemmerne udnævnes af Erhvervsstyrelsen for en periode på op til 4 år efter indstilling fra organisationerne m.v. Formanden og medlemmerne af Revisorrådet kan genudpeges.

Efter *stk. 4* varetager Erhvervsstyrelsen sekretariatsarbejdet for rådet som led i styrelsens opgaver som kompetent myndighed vedrørende det offentlige tilsyn.

Revisorrådet mødes som udgangspunkt 4 gange årligt og i øvrigt efter behov. Rådets møder er ikke offentlige. Revisorrådet er omfattet af forvaltningsloven, offentlighedsloven og ombudsmandsloven, dog således at medlemmerne er undergivet den skærpede tavshedspligt efter lovens § 48 med hensyn til forhold vedrørende det offentlige tilsyn. Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for rådets virke i bekendtgørelse samt ved en forretningsorden for rådet.

Til nr. 56 og 57

Den gældende § 33 vedrører nedsættelsen af Revisorkommissionen, herunder dens sammensætning og opgaver, herunder i forhold til afholdelse af eksamen. Bestemmelsen bemyndiger endvidere Erhvervssty-

relsen til at fastsætte de nærmere bestemmelser om revisoreksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelse.

Som det fremgår af forslaget til ny § 32 a (lovforslagets § 1, nr. 53), foreslås det at nedlægge Revisorkommissionen og i stedet oprette Revisorrådet. I forlængelse heraf foreslås det at ændre den gældende § 33, så den alene vedrører bestemmelser vedrørende revisoreksamen m.v.

Som konsekvens heraf foreslås det derfor at ændre overskriften til § 33 fra Revisorkommissionen til Revisoreksamen m.v.

Det foreslåede *stk. 1* giver Erhvervsstyrelsen bemyndigelse til at fastsætte betingelserne for at indstille sig til eksamen for statsautoriserede revisorer, samt betingelserne for at indstille sig til den særlige prøve for personer, der har været uden godkendelse i en årrække, og egnethedsprøven efter den foreslåede § 10, stk. 1. Bestemmelsen er en videreførelse af gældende ret.

Med inspiration fra den ordning, der er gældende for advokaters opnåelse af beskikkelse, jf. retsplejelovens § 119, stk. 5, foreslås det i *§ 33, stk. 2*, at der etableres adgang til at henlægge afholdelsen af eksamener til andre. Konkret er det tanken, at FSR – danske revisorer skal forestå afholdelsen af revisoreksamen m.m.

Henlæggelsen af afholdelsen af eksamener til FSR – danske revisorer sker med respekt af Erhvervsstyrelsens og FSR's forskellige roller som henholdsvis ansvarlig myndighed og brancheorganisation, således at man kan drage fordel af styrelsens myndighedskompetencer og FSR's brancheindsigt til at sikre en effektiv opgaveløsning, hvilket vil være til gavn for såvel samfundsmæssige hensyn som revisorbranchens forhold.

Der er med henlæggelsen af eksamensafholdelsen til FSR – danske revisorer ikke tiltænkt en ændring af eksamensniveauet, hverken hvad angår sværhedsgrad eller form. Der skal fortsat kunne være tillid til, at revisoreksamen sikrer et meget højt fagligt niveau hos fremtidens statsautoriserede revisorer, og samtidig er det væsentlig, at revisoreksamen tilrettelægges på en måde, som skaber gode rammer for at sikre tilgang af et tilstrækkeligt antal revisorer i de kommende år.

Myndighedsopgaver i forbindelse med revisoreksamen vil fortsat blive varetaget af Erhvervsstyrelsen på samme måde som efter gældende ret. Ansvaret for den praktiske gennemførelse af revisoreksamen vil som noget nyt blive overtaget af FSR – danske revisorer på samme måde, som det er tilfældet i advokatbranchen.

Denne opgavefordeling vil indebære, at den overordnede regulering af kravene til de forskellige eksamener for revisorer varetages af Erhvervsstyrelsen, jf. forslagets *§ 33, stk. 1*, og *stk. 2, 1. led*, mens afvikling af eksamenerne, herunder tilmelding og framelding, gennemføres af FSR – danske revisorer efter bemyndigelse fra Erhvervsstyrelsen, jf. *§ 33, stk. 2, 2. led*.

Samtidig vil Revisorrådet få til opgave at bistå Erhvervsstyrelsen ved eksamen, jf. forslaget til § 32 a, herunder fastsætte de nærmere retningslinjer for indholdet og tilrettelæggelsen af eksamen, retningslinjer for fastsættelse af betaling for deltagelse i eksamen, ansætte og afskedige eksaminatorer og censorer, meddele dispensationer og afslag, samt behandle klager over afvikling og bedømmelse af eksamen. I denne forbindelse tillægges Revisorrådet kompetence til at træffe afgørelse i sager vedrørende dispensationer samt klager over eksamen. Til dette formål kan rådet etablere et mere fokuseret eksamensudvalg bestående af de samme organisationer, men ikke nødvendigvis det medlem, der giver møde ved behandling af andre emner end eksamen. Det er hensigten, at formanden for Revisorrådet også er formand for eksamensudvalget. Rammerne for nedsættelse af eksamensudvalget fastlægges i en bekendtgørelse, jf. *§ 32 a, stk. 5*.

Det er et mål for den foreslåede organisering af opgaverne forbundet med afholdelse af de forskellige eksamener, at disse opgaver organiseres og tilrettelægges så omkostningseffektivt som muligt med henblik på at begrænse den økonomiske belastning for branchen mest muligt. Det er tanken, at FSR – danske

revisorer skal opkræve betaling for deltagelse i eksamen efter samme model, som benyttes ved advokateksamen. Betalingen skal således dække organisationens udgifter, som er forbundet med afholdelsen af eksamen, herunder udgifter til honorarer og administration. Betalingen skal være ens for alle deltagere i en eksamen, uanset om de er medlem af FSR – danske revisorer eller ej. Revisorrådet (eksamensudvalget) fastsætter de nærmere retningslinjer for grundlaget for beregning af betaling for deltagelse i eksamen.

Stk. 3 giver hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan videregive oplysninger til den, der efter stk. 2 forestår afholdelsen af de i stk. 1 nævnte eksamener og prøver. Det drejer sig om oplysninger, som styrelsen er i besiddelse af fra gennemførelsen af tidligere års eksamener. Der er tale om oplysninger vedrørende en tilmeldt kandidats dokumentation for opfyldelsen af betingelserne for tilmelding til eksamen, herunder oplysning om resultatet af tidligere eksamensforsøg samt dokumentation for framelding til tilmeldte prøver.

Det foreslåede *stk. 4* svarer til den gældende § 33, stk. 7, hvorefter Erhvervsstyrelsen kan lade Revisorkommissionen bistå den færøske registreringsmyndighed. Bestemmelsen kom ind i revisorlovgivningen ved en lovændring i 1994, men har hidtil ikke været udnyttet.

Til nr. 58

Som følge af, at det foreslås, at Erhvervsstyrelsen fremover udfører kvalitetskontrollen, og at de gældende bestemmelser om Revisortilsynet i § 34, stk. 1 og 2 dermed ophæves, foreslås det at ændre overskriften før § 34 fra Revisortilsynet til Kvalitetskontrol..

Til nr. 59

Revisorlovens § 34, stk. 1 og 2, regulerer etableringen og sammensætningen af Revisortilsynet. Stk. 5 omhandler, hvordan og af hvem udgifterne til kvalitetskontrollen afholdes.

Som følge af, at det foreslås, at Erhvervsstyrelsen fremover udfører kvalitetskontrollen, ophæves de gældende bestemmelser om Revisortilsynet i § 34, stk. 1 og 2. Samtidig tilrettes §§ 34-35 b til den nye organisering af kvalitetskontrollen.

Det er fortsat Erhvervsstyrelsen, der har det overordnede ansvar for det offentlige tilsyn med revisionsvirksomheder og revisorer.

Til nr. 60

Forslaget til *§ 34, stk. 1,* svarer til den gældende § 34, stk. 3. § 34, stk. 3 fastsætter, at Revisortilsynet har ansvaret for, at kvalitetskontrollen efter lovens § 29 udføres i overensstemmelse med lovens regler, samt at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om kvalitetskontrollen og dens gennemførelse. Stk. 4 angiver det nærmere indhold af sådanne regler. Da det som foreslået er Erhvervsstyrelsen, der fremover udfører kvalitetskontrollen, er ordlyden ændret, så Erhvervsstyrelsen får ansvaret for, at kvalitetskontrollen af danske revisionsvirksomheder gennemføres i overensstemmelse med lovens regler.

Forslagets *stk. 1, 2. pkt.,* er ny. Det er tilføjet, at udførelsen af kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der ikke reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (ikke-PIE revisionsvirksomheder), kan uddelegeres. Det fremgår af ændringsdirektivet, at kvalitetskontrollen skal styres af de kompetente myndigheder for at øge pålideligheden og gennemsigtigheden af kvalitetskontrollerne, men medlemsstaterne kan uddelegere opgaver til andre myndigheder eller organer, der er godkendt eller udpeget ved lov. Dog skal den kompetente myndighed fortsat være ansvarlig for kvalitetskontrollen. Der er ikke pt hensigten at uddelegere kvalitetskontrollen, men hvis det på et tidspunkt ønskes, så er der med den nye bestemmelse mulighed herfor. Såfremt udførelsen af kvalitetskontrollen uddelegeres, vil Erhvervsstyrelsen derfor fortsat have det overordnede ansvar for kvalitetskontrollen, og uddelegeringen vil være underlagt retningslinjer for udførelsen. Erhvervsstyrelsen kan kræve at få uddelegerede beføjelser tilbage fra sag til sag.

Efter forslagets *stk. 1, 3. pkt.*, som er en videreførelse, fastsætter Erhvervsstyrelsen regler om gennemførelse af kvalitetskontrol i bekendtgørelse om kvalitetskontrol.

Forslagets *stk. 1, 4. pkt.*, er en videreførelse af stk. 3, 3. pkt., i den gældende bestemmelse og giver styrelsen mulighed for at fastsætte særlige regler for kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder).

Til nr. 61

Forslaget til *stk. 2* viderefører med en enkelt tilføjelse (nr. 5) den gældende § 34, stk. 4, der oplister en række af de forhold, som Erhvervsstyrelsen skal fastsætte regler for i forbindelse med kvalitetskontrollen. Listen er ikke udtømmende, men repræsenterer en række helt centrale forhold, der skal reguleres nærmere.

Forslagets til *stk. 2, nr. 1*, vedrører, hvem der kan udføre kvalitetskontrol. Erhvervsstyrelsen godkender et antal kvalitetskontrollanter, så det sikres, at antallet af kvalitetskontrollanter er tilstrækkeligt, samtidig med at der er tilstrækkelig mulighed for opgaver til den enkelte kvalitetskontrollant, således at kvalitetskontrollanterne opnår et passende antal opgaver og en passende erfaring.

Den oprindelige henstilling om kvalitetskontrol accepterer det såkaldte »peer-review-system«, hvor peers (revisorer) udfører kvalitetskontrolopgaven. Der er imidlertid både fra EU's og fra tredjelandes (USA) side kraftigt stillet spørgsmålstegn ved, om et peer-review-system lever op til de internationale krav, herunder 8. selskabsdirektivs krav om et uafhængigt kvalitetssikringssystem. Ved at tilsynsmyndigheden (Erhvervsstyrelsen) har ansvaret for retningslinjerne for kvalitetskontrollen og dens udførelse, udvælgelse af kvalitetskontrollanter og for betalingen af kvalitetskontrollanterne skabes et mere robust kvalitetskontrolsystem. Ved at der benyttes praktiserende revisorer til gennemførelse af kvalitetskontrolbesøg, sikres det, at der drages nytte af revisorernes faglige viden og ekspertise på revisions- og regnskabsområdet, som det også synes forudsat i direktivets artikel 29, stk. 1, litra d, der stiller krav om, at de personer, der foretager kvalitetskontrol, skal have tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring indenfor lovpligtig revision og regnskabsaflæggelse.

Forslaget til *stk. 2, nr. 2*, omhandler udvælgelsen af en kvalitetskontrollant til en given kvalitetskontrol. Ved at styrelsen udpeger en kvalitetskontrollant til at forestå kvalitetskontrollen, sikres uafhængighed i udvælgelsen. Kvalitetskontrollanten skal selvsagt stadig opfylde uafhængighedsbestemmelserne. Gør kvalitetskontrollanten ikke det, skal kvalitetskontrollanten oplyse styrelsen herom, og styrelsen udpeger en anden kvalitetskontrollant.

Ved udvælgelsen af en kvalitetskontrollant til en given opgave skal der tages hensyn til flere forhold, f.eks. forretningsmæssige hensyn, der kan gøre, at en kvalitetskontrollant ikke bør kontrollere en bestemt revisionsvirksomhed. Det skal bl.a. sikres, at kvalitetskontrollanten har de fornødne kompetencer til at kontrollere den bestemte type revisionsvirksomhed.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med den forslåede § 35, stk. 1 og 2. Denne bestemmelse er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1 og 5, hvorefter kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der udfører revision af PIE-virksomheder, udføres af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen, mens kvalitetskontrollen af øvrige revisionsvirksomheder udføres af praktiserende revisorer, der er godkendt som kvalitetskontrollanter.

Forslaget til *stk. 2, nr. 3*, vedrører udvælgelsen af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol. Revisionsvirksomheder, der reviderer regnskaber aflagt af mellemstore og store virksomheder, skal udtages til kvalitetskontrol med højst 6 års mellemrum. Efter forslagets § 1, nr. 48 (revisorlovens § 29, stk. 3), skal udvælgelsen af revisionsvirksomheder, der udelukkende afgiver erklæringer efter § 1, stk. 2, på regnskaber aflagt af små virksomheder, ske på baggrund af en risikoanalyse. Sådanne risikofaktorer kan for eksempel være anmærkninger fra seneste kvalitetskontrol, overholdelse af efteruddannelseskravene, eller oplysninger fra andre kontrolmyndigheder. Risikofaktorerne skal løbende udvikles og evalueres, ligesom de kan

drøftes med for eksempel Revisorrådet, interessenter, andre myndigheder som for eksempel SKAT samt andre relevante aktører.

Artikel 26, nr. 2, i forordningen gælder for revisionsvirksomheder, der reviderer PIE-virksomheder. Det følger heraf, at kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder, der udfører revision af store PIE-virksomheder, skal udføres mindst hvert tredje år og mindst hver sjette år for revisionsvirksomheder, der udfører revision af små og mellemstore PIE-virksomheder. Da der er tale om minimumsfrekvenser, kan styrelsen ud fra en risikovurdering beslutte, at der skal foretages hyppigere kvalitetskontrol.

Forslaget til *stk. 2, nr. 4*, omhandler omfanget og gennemførelsen af kvalitetskontrollen og videreføres uændret. Kvalitetskontrollen består af en gennemgang og vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem og en kontrol af udvalgte erklæringsopgaver efter § 1, stk. 2, på baggrund af risikobaseret udvælgelse. Ved gennemgangen af kvalitetsstyringssystemet skal det sikres, at revisionsvirksomheden har etableret og implementeret de fornødne politikker og procedurer for kvalitetssikring af erklæringsopgaverne, samt at procedurerne efterleves for hver enkelt erklæringsopgave. Det skal endvidere sikres, at revisionsvirksomheden har opstillet retningslinjer, som sikrer, at revisor, forinden denne påtager sig en opgave som omhandlet i § 1, stk. 2, vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed. Ved kontrollen af erklæringsopgaver testes, om revisors udførelse af opgaven er udført i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, herunder om der er den fornødne dokumentation, og om der er foretaget uafhængigheds-, væsentligheds- og risikovurdering. Samtidig skal det kontrolleres, om revisors erklæring er i overensstemmelse med dennes arbejdspapirer, lovgivningens krav, gældende revisionsstandarder m.v. Kvalitetskontrollanten skal dog ikke foretage en ny revision. Kontrollen er en gennemgang af, at revisorerne udfører deres arbejde efter gældende krav.

Forslaget til *stk. 2, nr. 5,* er ny og vedrører offentliggørelse af resultatet af kvalitetskontrollen. Hidtil har der ikke været hjemmel til at offentliggøre individuelle resultater af kvalitetskontrollen. Der henvises til forslagets §1, nr. 64 (§ 35 b i revisorloven), hvorefter Erhvervsstyrelsen kan offentliggøre resultatet af kvalitetskontrollen, såfremt Erhvervsstyrelsens henstillinger i forbindelse med kvalitetskontrollen ikke følges. Erhvervsstyrelsen kan endvidere offentliggøre resultatet af kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder, der reviderer PIE-virksomheder af interesse for offentligheden.

Til nr. 62

Stk. 3 er en konsekvensændring som følge af forslaget til ændringen af organiseringen af det offentlige tilsyn med revisorerne, hvorefter det er Erhvervsstyrelsen, der forestår kvalitetskontrollen.

Til nr. 63

Den gældende § 35 fastsætter en række krav til udførelse og afslutning af en kvalitetskontrol. På baggrund af forslaget om, at det fremover er Erhvervsstyrelsen, der forestår kvalitetskontrollen, foreslås det, at § 35 affattes på ny, så den tilpasses den nye organisering. Bestemmelser om afslutning af en kvalitetskontrol flyttes til en ny § 35 a.

Forslagets *stk. 1, 1. pkt.*, svarer til den gældende § 35, stk. 2, og fastslår, at kvalitetskontrollen skal udføres i overensstemmelse med de regler, som Erhvervsstyrelsen fastsætter i medfør af § 34, stk. 1 og 2. De gældende regler om gennemførelse af kvalitetskontrollen er fastsat i bekendtgørelse om kvalitetskontrol. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til forslagets § 1, nr. 60 og 61 (§ 34, stk. 1 og 2, i revisorloven).

Forslagets *stk. 1, 2. pkt.*, fastsætter, at der som led i gennemførelsen af kvalitetskontrollen skal udføres kvalitetskontrolbesøg i revisionsvirksomheden. Ved kvalitetskontrolbesøg forstås den del af kvalitetskontrollen, der foregår ude i selve revisionsvirksomheden. Ved kvalitetskontrol af PIE-virksomheder foretages kvalitetskontrolbesøget af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen. Kvalitetskontrolbe-

søg i ikke-PIE-virksomheder udføres af praktiserende revisorer, der er godkendt som kvalitetskontrollanter, og kvalitetskontrollen afsluttes af Erhvervsstyrelsen.

Det foreslåede *stk. 1, 3. pkt.*, og *stk. 2* er en videreførelse af gældende praksis, hvorefter den praktiske udførelse af kvalitetskontrolbesøg i revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (PIE revisionsvirksomheder), udføres af kvalitetskontrollanter ansat i Erhvervsstyrelsen. Kvalitetskontrolbesøg i øvrige revisionsvirksomheder (ikke-PIE revisionsvirksomheder) foregår ved, at Erhvervsstyrelsen bistås af praktiserende revisorer, der er godkendt som kvalitetskontrollanter. Som udgangspunkt vil det være de godkendte kvalitetskontrollanter, der foretager selve udførelsen af kvalitetskontrolbesøg i revisionsvirksomhederne.

Forslaget til *stk. 2, 2. pkt.*, svarer til den gældende § 35, stk. 1. Det fastslås heri, at Erhvervsstyrelsen godkender de revisorer, der kan virke som kvalitetskontrollanter. En godkendelse gælder som udgangspunkt for en femårig periode og vil kunne forlænges. En godkendelse kan tilbagekaldes, hvis kontrollanten ikke lever op til de krav, der stilles til kontrollanterne. Erhvervsstyrelsen kan således tilbagekalde godkendelsen som kvalitetskontrollant, hvis Erhvervsstyrelsen finder kvalitetskontrollantens virke utilfredsstillende, for eksempel hvis kvaliteten af de af kvalitetskontrollanten udførte kontroller er mangelfulde, kvalitetskontrollanten ikke overholder tidsfristerne, hvis kvalitetskontrollanten ikke indsender de oplysninger, som Erhvervsstyrelsen anmoder om, eller hvis Erhvervsstyrelsen modtager gentagne berettigede klager over kontrollanten. Den gældende § 35, stk. 1, fastsætter, at Revisortilsynet fører en liste over kontrollanterne. Pligten er ikke medtaget i forslaget til stk. 2. Erhvervsstyrelsen vil dog fortsat offentliggøre en liste over de personer, der er godkendt som kvalitetskontrollanter.

Forslagets *stk. 2, 3. pkt.*, svarer til indholdet af den gældende § 35, stk. 4, 3. pkt., hvorefter Erhvervsstyrelsen har mulighed for at deltage i et kvalitetskontrolbesøg i en ikke-PIE revisionsvirksomhed sammen med kvalitetskontrollanten. Erhvervsstyrelsen har derudover mulighed for selv at udføre kvalitetskontrolbesøg, også uden deltagelse af en kvalitetskontrollant.

Det foreslåede *stk. 2, 4. pkt.*, svarertil den gældende § 35, stk. 1, 3. pkt.,hvorefter Erhvervsstyrelsen i konkrete sager kan udpege andre end revisorer som kontrollanter. Her kan der tænkes situationer, hvor det med henblik på at få en kompetent og uafhængig kvalitetskontrol kan være hensigtsmæssigt at benytte udefra kommende kvalitetskontrollanter, f.eks. kvalitetskontrollanter fra det norske, svenske eller britiske tilsyn, ligesom advokater eller andre, der besidder en særlig sagkundskab, vil kunne udpeges til at foretage kvalitetskontrollen. Udgangspunktet er, at sådanne kvalitetskontrollanter skal udføre kvalitetskontrollen sammen med revisorer, og det afgørende er, at teamet som helhed besidder de kompetencer, der er fornødne til at foretage den konkrete kvalitetskontrol. Der kan forekomme situationer, hvor det er afgørende, at der ikke deltager praktiserende revisorer i kvalitetskontrollen. Den, der er udpeget som kvalitetskontrollant, skal imidlertid stadig opfylde de opstillede kompetencekrav. Udpegning af ikke-revisorer gælder især, hvor kvalitetskontrollen vedrører en revisionsvirksomhed, der ligeledes er underkastet tilsyn af et udenlandsk tilsyn, f.eks. det amerikanske PCAOB. PCAOB har klart tilkendegivet, at det af uafhængighedsmæssige grunde ikke accepterer anvendelse af praktiserende revisorer i forbindelse med kvalitetskontrollen. Det vil således ikke være muligt at indgå en aftale med PCAOB om tilsyn, der er baseret på hjemlandskontrol, hvis det er et ufravigeligt krav, at der altid skal medvirke en revisor i den danske kvalitetskontrol. Den foreslåede bestemmelse skal bl.a. medvirke til, at der er grundlag for at indgå aftaler med udenlandske tilsyn om hjemlandskontrol, hvorved de berørte revisionsvirksomheder undgår at skulle kvalitetskontrolleres af flere tilsynsmyndigheder. Udgiften til disse kvalitetskontrollanter afholdes ligesom de øvrige udgifter til kvalitetskontrollen af den kontrollerede revisionsvirksomhed.

Forslaget til *stk. 3* omhandler kravene til kvalitetskontrollanternes kompetencer og er en videreførelse af den gældende § 35, stk. 1, 5. pkt. Kravene til kvalitetskontrollanternes kompetencer fremgår direkte af 8. selskabsdirektivs artikel 29. Det er som hidtil en forudsætning, at kontrollanterne opfylder de krav, der måtte blive stillet til dem om bl.a. faglig uddannelse og relevant erfaring inden for revision og regnskabs-

aflæggelse samt om kvalitetskontrol. En kvalitetskontrollant, der ikke er revisor, skal opfylde samme krav til faglig uddannelse og erfaring. Kravene til kvalitetskontrollanterne gælder for både kvalitetskontrollanter, der godkendes til at udføre kvalitetskontrolbesøg i ikke-PIE revisionsvirksomheder, og kvalitetskontrollanter ansat i Erhvervsstyrelsen.

Forslaget til *stk. 4* er en videreførelse af den gældende § 36, stk. 1, (der ophæves), og fastslår, at alle, der er beskæftiget med, og som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, er underkastet samme regler om uafhængighed som revisorer, jf. § 24. Bestemmelsen omfatter kvalitetskontrollanterne, herunder det team som kvalitetskontrollanten sammensætter til at udføre kvalitetskontrolbesøg, samt ansatte, medhjælpere og andre, som måtte blive inddraget i kvalitetskontrollen, f.eks. til konkrete faglige vurderinger.

Efter den gældende § 35, stk. 3, udfærdiger kvalitetskontrollanten en rapport indeholdende en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet. Udføres kontrollen af en revisor, udfærdiges rapporten i form af en erklæring efter lovens § 1, stk. 2. Det foreslås i *stk. 5*, at kvalitetskontrollanten afslutter kvalitetskontrolbesøget med at rapportere til Erhvervsstyrelsen, fremfor at afgive en erklæring efter § 1, stk. 2. Rapporteringen skal indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt kvalitetskontrollantens vurdering af gennemgangen af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem og gennemgangen af de enkelte erklæringsopgaver. Kvalitetskontrollantens rapportering udgør ikke en forvaltningsretlig afgørelse, og Erhvervsstyrelsen er ikke bundet af kvalitetskontrollantens vurdering. På baggrund af kvalitetskontrollantens rapportering foretager Erhvervsstyrelsen en vurdering af kontrolresultatet, herunder en vurdering af, om kvalitetskontrollen giver anledning til at foretage videre, jf. bemærkningerne nedenfor til § 1, nr. 64 (§ 35 a i revisorloven). Retningslinjer for gennemførelse af kontrolbesøget samt kvalitetskontrollantens rapportering heraf udarbejdes med hjemmel i § 34, stk. 1, 2. og 3. pkt.

Forslagets *stk. 6* svarer indholdsmæssigt til den gældende § 35, stk. 4. Bestemmelsen giver Erhvervsstyrelsen mulighed for at indhente de oplysninger - herunder kvalitetskontrollantens arbejdspapirer - som skønnes nødvendige for at kunne vurdere resultatet af kvalitetskontrollen i en revisionsvirksomhed. Revisors tavshedspligt, jf. § 30, gælder således ikke i forhold til pligterne overfor Erhvervsstyrelsen efter dette stk. I medfør af § 29, stk. 4, har Erhvervsstyrelsen og kvalitetskontrollanten adgang til at foretage nødvendige undersøgelser i den revisionsvirksomhed, der kontrolleres. Erhvervsstyrelsens mulighed for indsigt i kontrollantens arbejdspapirer er en betingelse for, at styrelsen kan foretage en efterfølgende behandling af kvalitetskontrollantens arbejde. Erhvervsstyrelsen kan indhente de nødvendige oplysninger hos både kvalitetskontrollanten og den kontrollerede revisionsvirksomhed. Da det er Erhvervsstyrelsen, der har bevisbyrden ved en eventuel sag for Revisornævnet, kan Erhvervsstyrelsen også indhente de oplysninger hos kvalitetskontrollanten, som er nødvendige for, at Erhvervsstyrelsen kan føre en eventuel sag mod revisionsvirksomheden og/eller revisor for Revisornævnet.

Det bemærkes, at der kan forekomme situationer, hvor en person har en egeninteresse i ikke at oplyse nærmere omkring et givent forhold, fordi personen i den situation ville udtale sig om en eventuelt påstået forbrydelse, som den pågældende kan være inddraget i. Hvis man i disse tilfælde afkrævede personen oplysninger, ville myndigheden handle i strid med princippet om forbud mod selvinkriminering. § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb om oplysningspligter (retssikkerhedsloven), om forbud mod selvinkriminering, finder således anvendelse i disse situationer. § 10 i retssikkerhedsloven bestemmer således, at hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. For en uddybning af princippet henvises til retssikkerhedsloven, herunder lovbemærkningerne.

Til nr. 64

Til § 35 a

§ 35 a er en ny bestemmelse, der omhandler afslutning af en kvalitetskontrol. Den gældende bestemmelse om afslutning af kvalitetskontrol findes i § 35, stk. 6. Efter § 35, stk. 6 tager Revisortilsynet stilling til, om kvalitetskontrollen giver anledning til afslutning af kontrollen uden yderligere bemærkninger, påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg eller påtale med kontrolbesøg, som skal afklare, om påtalen er fulgt. Derudover tager Revisortilsynet stilling til, om der er fundet fejl eller mangler hos de kontrollerede, som giver anledning til indbringelse for Revisornævnet.

Efter 8. selskabsdirektivs artikel 29, stk. 1, litra g, skal kvalitetskontrollen udmøntes i en rapport, som indeholder de væsentligste konklusioner fra kontrollen. Det foreslås i *§ 35 a, stk. 1*, at ændre måden, hvorpå en kvalitetskontrol afsluttes. Efter det foreslåede afsluttes kvalitetskontrollen fremadrettet med, at revisionsvirksomheden modtager en rapport fra Erhvervsstyrelsen med de væsentligste konklusioner fra kvalitetskontrollen. Af rapporten fremgår Erhvervsstyrelsens vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem og de kontrollerede erklæringsopgaver samt en nærmere beskrivelse af konstaterede fejl og mangler samt anbefalinger. I de tilfælde, hvor Erhvervsstyrelsen vurderer, at der er forbedringspunkter, vil rapporten ligeledes indeholde henstillinger til, at revisionsvirksomheden følger op på de identificerede forbedringspunkter.

Efter forslagets *stk. 1, 2. pkt.*, vurderer Erhvervsstyrelsen, om kvalitetskontrollen kan afsluttes uden yderligere opfølgning, eller om der skal ske opfølgning af, om revisionsvirksomheden har fulgt op på henstillinger fra kvalitetskontrollen i form af en ny kvalitetskontrol. Ved afslutningen af kvalitetskontrollen vil det derudover fremgå, om styrelsen i forbindelse med kvalitetskontrollen har vurderet, at kvalitetsstyringssystemet og/eller en eller flere erklæringsopgaver skal underlægges en nærmere undersøgelse efter § 37, stk. 3.

I *stk. 2* er det foreslået, at Erhvervsstyrelsen kan henstille, at den kontrollerede revisionsvirksomhed udarbejder en handlingsplan.

Det følger af direktivets artikel 29, stk. 1, litra j, at henstillinger fra en kvalitetskontrol skal følges op af revisor eller revisionsvirksomheder inden for en rimelig tid. Hvis henstillinger ikke følges, iværksættes disciplinære eller andre reaktioner over for revisor eller revisionsvirksomheden. I artikel 26, nr. 8, i forordningen er det angivet, at henstillinger i forbindelse med revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem skal gennemføres af revisionsvirksomheden inden for 12 måneder.

Det foreslås på baggrund heraf, at Erhvervsstyrelsen kan henstille, at revisionsvirksomheden skal udarbejde en handlingsplan med revisionsvirksomhedens forslag til opfølgning på konstaterede fejl og mangler. Handlingsplanen kan eksempelvis indeholde revisionsvirksomhedens årsagsforklaring (root cause analyse), revisionsvirksomhedens forslag til opfølgning på de konstaterede fejl og mangler med specifikke handlinger, hvem der er ansvarlig for de forslåede handlinger, samt en tidsplan for de foreslåede tiltag. Revisionsvirksomhedens handlingsplan skal godkendes af Erhvervsstyrelsen, før den er endelig. I forbindelse med den næstfølgende kvalitetskontrol kontrolleres det, om revisionsvirksomheden har fulgt handlingsplanen.

Med forslaget til § 35 a er det hensigten at ændre den hidtidige praksis, hvorefter den kontrollerede revisionsvirksomhed har modtaget en afgørelse vedrørende Revisortilsynets vurdering af kvalitetsstyringssystemet, og såfremt der er fundet væsentlige fejl og mangler i en eller flere kontrollerede erklæringsopgaver, har den eller de underskrivende revisorer modtaget en selvstændig afgørelse. Målet med kvalitetskontrollen er fortsat at højne kvaliteten af revisors arbejde, og med dette forslag lægges der op til, at fokus i større udstrækning bliver på fremadrettede tiltag i form af forbedringspunkter og anbefalinger samt opfølgning herpå, fremfor påtaler for konstaterede fejl og mangler. Ved denne praksisændring holdes revisionsvirksomheden i højere grad ansvarlig for kvaliteten både på virksomheds- og enkeltsagsniveau, idet